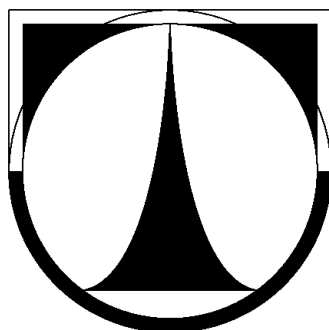


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2011

Bc. Petra Čermáková

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Způsoby zaznamenávání účetních údajů na území starověkých civilizací, vývoj účetnictví na území současné České republiky a aktuální účetní problematika v České republice

**The Means of Recording of Accounting Statements in the Territory of Ancient
Civilizations, the Development of Accounting in the Area of the Current Czech
Republic and Present Day Accounting Questions in the Czech Republic**

DP-EF-KFÚ-2011-07

Bc. Petra Čermáková

Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D., katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Bohumil Hercík, VODNÍ DÍLA - TBD a.s.

Počet stran: 100

Počet příloh: 4

Datum odevzdání: 14. 12. 2010

PROHLÁŠENÍ

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 14. 12. 2010

.....

ANOTACE

Cílem předložené diplomové práce je charakterizovat vývoj účetnictví od počátku vzniku prvních účetních záznamů na území starověkých civilizací přes vývoj účetnictví na území současné České republiky až po jeho současný stav. V první kapitole je analyzován vznik a současný stav obecně uznávaných účetních zásad a uživatelů účetních informací. Druhá je věnována historickému vývoji účetního zaznamenávání na území vybraných starověkých civilizací. Mezi ně patří Egypt, Mezopotámie, Atény, Indie a také civilizace Inků. Dále je analyzován vývoj účetnictví na území současné České republiky. První zmínky jsou z období konce 14. století, podrobněji je však vývoj účetnictví mapován od konce první světové války. Jelikož hrají v českém účetnictví důležitou roli daně, je praktická část zaměřena na to, jakým způsobem ovlivňují daňové předpisy účetní výsledek hospodaření za účelem stanovení základu pro výpočet daně z příjmů právnických osob. Tato kapitola je orientována na dvě oblasti, na problematiku odpisování z účetního a daňového hlediska a na problematiku daňové uznatelnosti splátek u finančního pronájmu majetku.

Klíčová slova

účetnictví, obecně uznávané účetní zásady, uživatelé účetních informací, historický vývoj, právní předpisy, daň, odpis, leasing

SUMMARY

The submitted thesis deals with the development of an accounting from the beginning of the first accounting records in the territory of an ancient civilization through the development of an accounting in the territory of the current Czech Republic to its present state. In the first chapter the origin and progress of generally accepted accounting principles and users of the accounting information are analyzed. The second chapter is devoted to the historical development of accounting records in the selected ancient civilizations, including Egypt, Mesopotamia, Athens, India and the Inca civilization. Then the development of the accounting in the area of the current Czech Republic is analyzed. The first mention is from the end of the 14th century, but the development of the accounting has been further mapped from the end of The First World War. For the taxes play a very important role in the Czech accounting the practical part is concerned with the means of how the tax regulation affects the income from operations for the purpose of making it possible to calculate income taxes. This chapter is focused on two areas, first one on the problems with depreciations at the accounting and tax view and second one on the questions if the leasing payments are tax deductible.

Key words

accounting, generally accepted accounting principles, users of accounting information, historical development, tax, depreciation, leasing

PŘEDMLUVA

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní Ing. Olze Malíkové, Ph.D. za trpělivost a cenné rady, které mi poskytovala při zpracování této diplomové práce. Mé poděkování také patří Technické univerzitě v Liberci za poskytnutou finanční podporu. Dále bych ráda poděkovala Ing. Bohumilu Hercíkovi za jeho pomoc při zpracování diplomové práce. Také bych chtěla poděkovat svým kamarádům, rodině a především svému příteli za jejich podporu a pomoc, které mi poskytovali v průběhu celého studia.

V Liberci, 14. 12. 2010

Petra Čermáková

OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ	10
SEZNAM TABULEK.....	11
SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ	12
ÚVOD	14
 TEORETICKÁ ČÁST	 16
1 Obecně uznávané účetní zásady a uživatelé účetních informací	16
1.1 Obecně uznávané účetní zásady	16
1.2 Uživatelé účetních informací.....	19
2 Historický vývoj účetního zaznamenávání	22
2.1 Obecné informace o historickém vývoji účetnictví	22
2.2 Účetní záznamy vybraných starověkých civilizací.....	25
2.2.1 Egypt.....	25
2.2.2 Mezopotámie	33
2.2.3 Atény.....	37
2.2.4 Indie	39
2.2.5 Incká říše	40
3 Vývoj účetního systému na území současné České republiky	46
3.1 Počátky vývoje účetnictví na území současné České republiky	46
3.2 Účetnictví v období první republiky	50
3.3 Účetnictví v období poválečném	51
3.4 Účetnictví v 50. a 60. letech	53
3.5 Účetnictví v 70. letech a dále	56
 PRAKTICKÁ ČÁST	 58
4 Účetní a daňová problematika v České republice	58
4.1 Odpisy	59
4.1.1 Odpisování podle ZÚ a ZDP	60
4.1.2 Odpisování technického zhodnocení	67
4.1.3 Možnosti daňových odpisů	71
4.2 Finanční leasing z pohledu nájemce	76
4.2.1 Daňová uznatelnost leasingových splátek.....	77
4.2.2 Leasing v případě, že pronajímatel využívá mimořádných odpisů	83
4.2.3 Změny podmínek leasingu	84
 ZÁVĚR	85
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	88
SEZNAM PŘÍLOH.....	94
Příloha A - Ukázka nejstarší ražené mince	95
Příloha B - Nalezené artefakty týkající se Egypta	96
Příloha C - Nalezené artefakty týkající se Mezopotámie	98
Příloha D - Ukázka záznamů pomocí uzlového písma.....	100

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obr. 2.1	Způsoby změny informací zaznamenaných pomocí kipu	43
Obr. A1	Ukázka nejstarší mince, která byla vyražena v Lydii králem Alyattesem ...	95
Obr. B1	Ukázka početních hieroglyfů.....	96
Obr. B2	Egyptský písář	96
Obr. B3	Ukázka početních hieroglyfů s částí záznamu psanou červeným inkoustem	97
Obr. C1	Ukázka záznamu pomocí klínového písma na hliněné destičce.....	98
Obr. C2	Ukázka žetonů používaných v Mezopotámii	98
Obr. C3	Obálka s 11 jednoduchými a komplexními žetony uvnitř	99
Obr. D1	Ukázka kipu (Khipu Database Project).....	100
Obr. D2	Způsob výpočtu při použití kipu.....	100

SEZNAM TABULEK

Tab. 4.1	Zadání ilustrativního příkladu	60
Tab. 4.2	Porovnání účetních odpisů časových rovnoměrných a daňových odpisů zrychlených a výsledné ovlivnění daňového základu	63
Tab. 4.3	Porovnání zpomalených účetních odpisů se zrychlenými daňovými odpisy a výsledné ovlivnění daňového základu.....	65
Tab. 4.4	Porovnání výší výsledků hospodaření při zvolení účetních odpisů časových zpomalených a účetních odpisů výkonových.....	66
Tab. 4.5	Srovnání možných výší daňových odpisů při odpisování majetku s technickým zhodnocením	69
Tab. 4.6	Porovnání účetních odpisů TZ dle způsobu I a daňových rovnoměrných odpisů TZ a následné ovlivnění daňového základu.....	70
Tab. 4.7	Porovnání ovlivnění daňového základu při použití daňových odpisů rovnoměrných a obou druhů mimořádných odpisů	72
Tab. 4.8	Porovnání daňových odpisů rovnoměrných i zrychlených a leasingových odpisů a ovlivnění daňového základu při jejich použití.....	75
Tab. 4.9	Přehled účtování finančního leasingu	79
Tab. 4.10	Účtování při daňové neuznatelnosti leasingových splátek	81
Tab. 4.11	Účtování při daňové neuznatelnosti leasingových splátek (možnost 2).....	82

SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ

ČSR	Československá republika
DOR	daňové odpisy rovnoměrné
DOZ	daňové odpisy zrychlené
DP PO	daň z příjmů právnických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DZ	daňový základ
DZZ	daňový základ před zaokrouhlením
EU	Evropská unie
i	rok odpisování
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
K	koeficient
Kč	Koruna česká
Kčs	Koruna československá
ks	kus
LO	leasingové odpisy
LS	leasingová splátka
MO	mimořádné odpisy
O	odpis
Obr.	obrázek
PC	pořizovací cena
PML	počet měsíců leasingu
ROS	roční odpisová sazba
Sb.	Sbírka zákonů a nařízení
t	doba odpisování
Tab.	tabulka
TZ	technické zhodnocení
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Všeobecně uznávané účetní principy)

USA	Spojené státy americké (United States of America)
ÚVH	účetní výsledek hospodaření
VC	vstupní cena
ZC	zůstatková cena
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
ZVC	zvýšená vstupní cena
ZZC	zvýšená zůstatková cena

ÚVOD

S pojmem účetnictví se setkáváme v běžném životě prakticky denně. Účetnictví hraje zásadní roli v ekonomické činnosti v podstatě každého subjektu a proniká tak do života celé společnosti.

Hlavním cílem diplomové práce je charakterizovat vývoj účetnictví od počátku vzniku prvních účetních záznamů na území starověkých civilizací, přes vývoj účetnictví, jeho zásad a uživatelů na území současné České republiky až po účetní a daňovou problematiku řešenou v současnosti. Předložená diplomová práce je rozdělena do dvou částí, na část teoretickou a praktickou. Teoretická část je dále rozdělena do tří kapitol.

Cílem první kapitoly teoretické části je analyzovat vznik a současné znění účetních zásad v České republice a zaměřit se na uživatele účetních informací a jejich požadavky kladené na tyto informace.

Cílem druhé kapitoly je analyzovat historický vývoj účetního zaznamenávání. V této kapitole je podán přehled o vývoji účetního zaznamenávání u několika vybraných starověkých kultur, mezi něž patří Egypt, Mezopotámie, Atény, Indie a civilizace Inků.

Je nutné zmínit, že historii účetního zaznamenávání je věnováno poměrně málo prostoru v publikacích českých autorů. Z tohoto důvodu je hlavní metodikou použitou při zpracování této části tzv. historická metoda, která spočívá v bohaté rešerši především zahraničních odborných článků a publikací autorů, kteří se účetní historii věnují. Skutečnost, že informace o historickém vývoji účetnictví v českém jazyce nejsou příliš dostupné, byla také jednou z pohnutek zpracování této diplomové práce.

Ve třetí kapitole je podána deskripce počátků účetnictví na území současné České republiky. Cílem této části je zmapování několika etap vývoje účetnictví na našem území. První zmínky jsou již z konce 14. století, vývoj účetnictví je však podrobněji analyzován od vzniku Československé republiky v roce 1918.

Na tuto část volně navazuje praktická část, jejímž cílem je prozkoumání soudobé účetní a daňové problematiky, která je v současnosti velice diskutovaným tématem a neustále se mění. Tato problematika je znázorněna na příkladech. Pomocí nich je ukázáno ovlivnění účetního výsledku hospodaření daňovými předpisy. V první části jsou popsány možnosti, jaké mohou firmy využít při uplatňování odpisů v nákladech snižujících základ pro výpočet daně z příjmů právnických osob. Poslední část je věnována problematice daňové uznatelnosti splátek při finančním pronájmu majetku. V této části byly používány především dva právní předpisy, a to zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

TEORETICKÁ ČÁST

1 Obecně uznávané účetní zásady a uživatelé účetních informací

Následující kapitola je rozdělena do dvou částí. V první části je popsán vznik a současný stav obecně uznávaných zásad účetnictví. Druhá část je zaměřena na uživatele účetních informací a jejich požadavky na tyto informace.

1.1 OBECNĚ UZNÁVANÉ ÚČETNÍ ZÁSADY

Stejně jako jiné oblasti má i účetnictví své pevně stanovené zásady, které musejí být dodržovány při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky. Tyto zásady prošly dlouhým vývojem tak, aby respektovaly požadavky uživatelů v různých dobách.

Prvním impulsem k vytvoření obecných zásad účetnictví v USA byl krach na burze cenných papírů v New Yorku v roce 1929. Od této doby se začaly formovat US GAAP.¹ Prvním předpisem, který obsahoval obecné zásady, které musejí být dodržovány na území České republiky, byl zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který vešel v platnost 1. 1. 1992.²

Mezi povinnosti při vedení účetnictví patří zachycení všech skutečností, jež jsou předmětem účetnictví, na účetních dokladech. Účetní jednotka je povinna zaznamenat a uchovávat účetní případy v účetních knihách, inventarizovat majetek a závazky a dále je povinna sestavovat účetní závěrku.³ Jak je uvedeno v § 8 zákona č. 563/1991 Sb.,

¹ PASEKOVÁ, M., *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: Studijní pomůcka pro distanční studium.*

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 40.

³ VEDRALOVÁ, M., *Úvod do účetnictví.*

o účetnictví: „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.“⁴

Základní účetní zásady představují soubor pravidel, kterými se musí řídit všechny účetní jednotky při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. Hlavní účetní zásadou, jejíž naplnění je zajišťováno plněním ostatních účetních zásad, je zásada poctivého a věrného zobrazení předmětu účetnictví. Tuto zásadu definuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 7, odst. 1: „Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.“⁵

Další dvě velice důležité zásady účetnictví jsou aktuální báze a trvání podniku. Aktuální báze (neboli také aktuální princip) vyjadřuje pravidlo, že výsledky transakcí (náklady a výnosy) jsou uznány v tom období, ve kterém nastaly (a nikoli v období, kdy za ně byly přijaté či vydané peníze) a jsou zaúčtovány do toho účetního období, ke kterému se vztahují.⁶ Trvání podniku představuje pravidlo, že účetní informace vycházejí z předpokladu, že podnik bude v dohledné budoucnosti ve své činnosti pokračovat.⁷

⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 8, odst. 1.

⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1.

⁶ Aktuální princip. In *Business center*.

⁷ STROUHAL, J.; aj., *Účetnictví: velká kniha příkladů*, s. 18.

Mezi další zásady patří:

- *zásada účetní jednotky* – účetní informace se týkají jedné konkrétní účetní jednotky⁸, a proto uživatelé vědí, v jakém rámci mají dané informace hodnotit,
- *zásada oceňování v peněžních jednotkách* – předmětem účetnictví mohou být pouze takové činnosti dané účetní jednotky, které je možné vyjádřit v peněžních jednotkách,
- *zásada oceňování v historických cenách* – majetek bychom měli zachytit v účetnictví v té ceně, za kterou jsme ho pořídili. V současnosti se používá oceňování pomocí aktuální tržní ceny (ocenění v reálných hodnotách),
- *zásada stálé kupní síly peněžní jednotky* – tato zásada předpokládá neexistenci inflace, tedy předpoklad velice nereálný, v praxi se však jako porušení této zásady považuje až velice vysoká inflace, při které se ocenění účetních položek přepočítávají pomocí inflačních koeficientů,
- *realizační princip* – tato zásada stanovuje, že bychom měli uznat výnos podle okamžiku jeho realizace, nikoli až v okamžiku jeho úhrady⁹,
- *zásada přednosti obsahu před formou* – tato zásada vyžaduje vykazování účetních operací podle jejich skutečné podstaty (obsahu), nikoli podle jejich právního ustanovení (formy),
- *kritérium „cena versus užitek“* – při zjišťování informací pro potřeby účetnictví bereme v potaz skutečnost, že náklady na zjištění daných informací by nikdy neměly převýšit užitek, který z těchto informací získáme,
- *zásada objektivitu účetních informací* – předpokládá, že údaje uvedené v účetních výkazech jsou nezaujaté a založené na ověřených skutečnostech¹⁰ (např. operace podložená účetním dokladem¹¹),¹²
- *zásada měření výsledku hospodaření v pravidelných intervalech*¹³ – předpokladem je, že účetní jednotka zjišťuje svoji finanční výkonnost v pravidelných časových

⁸ Pojem vymezuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1, odst. 2.

⁹ S touto zásadou je spojen požadavek na uznání nákladů, které byly vynaloženy za účelem dosažení těchto výnosů, v tom období, kdy byly realizovány dané výnosy.

¹⁰ STROUHAL, J.; aj., *Účetnictví: velká kniha příkladů*, s. 18-20.

¹¹ *Podvojně účetnictví 2004*. Horwath Notia Audit, s. 14. (Dále pouze Podvojně účetnictví 2004).

¹² Tato zásada je zakotvena v zákoně o účetnictví v § 7. Dále jsou v tomto zákoně předepsány náležitosti dokladů, možnosti oceňování aktiv atd., veškerá tato opatření podporují objektivnost účetnictví.

intervalech, tzv. účetních obdobích, vždy na konci tohoto období zjišťuje účetní jednotka svůj výsledek hospodaření¹⁴, který je nezbytný pro zjišťování efektivnosti podniku a rozhodování o jeho dalších činnostech¹⁵,

- *zásada konzistence, srovnatelnosti mezi účetními obdobími*¹⁶ – účetní jednotka nesmí měnit způsob uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty, jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období a ani v období následujícím, což je nezbytné pro zajištění srovnatelnosti informací mezi účetními obdobími. Účetní jednotky mohou výše uvedené změnit v případě změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti, z důvodu zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž jsou povinny uvést informace o změně v příloze účetní závěrky¹⁷,
- *zásada opatrnosti*¹⁸ – účetní jednotka by měla vykazovat pouze takové zisky, kterých opravdu dosáhla, ale musí vykazovat nejen realizované, ale i očekávané ztráty, rizika a znehodnocení majetku, která jsou účetní jednotce v okamžiku uzavírání účtů známa (přesto, že jejich výše není spolehlivě zjištělná).¹⁹

1.2 UŽIVATELÉ ÚČETNÍCH INFORMACÍ

Účetnictví vzniklo především z potřeb jednotlivců, kteří chtěli nějakým způsobem zaznamenat množství svého majetku, popř. závazků a dluhů. Tyto informace potřebovali zaznamenat lidé již ve starověku. S postupem času a rozšiřováním podnikatelské činnosti, byly účetní informace využívány majiteli podniků, kteří na jejich základě vypočítávali výsledek hospodaření. Také docházelo k situacím, kdy účetní informace nesloužily pouze

¹³ V knize *Podvojně účetnictví 2004* se uvádí, že celkový výsledek hospodaření se dá zjistit až po ukončení likvidace firmy, kdy se přemění všechna její aktiva na peníze. Doba trvání účetní jednotky je podle jedné ze zásad neomezená, a proto je rozdělena do pravidelných intervalů (účetních období), v nichž se provádí zjištění výsledku hospodaření a finanční situace firmy.

¹⁴ STROUHAL, J.; aj., *Účetnictví: velká kniha příkladů*, s. 20.

¹⁵ *Podvojně účetnictví 2004*, s. 14.

¹⁶ Tamtéž, s. 15.

¹⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 4.

¹⁸ STROUHAL, J.; aj., *Účetnictví: velká kniha příkladů*, s. 19.

¹⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25, odst. 3.

majitelům podniků, ale sloužily např. jako důkazní prostředek při vedení sporů. A tak se dále rozšiřoval okruh uživatelů účetních informací a v současné době můžeme říci, že informace poskytované účetnictvím může využít prakticky kdokoli.

Hlavním požadavkem na účetnictví je, aby poskytovalo obraz o finanční situaci podniku²⁰ a také o výsledku hospodaření²¹. Jak již bylo řečeno, účetnictví neposkytuje informace pouze managementu podniku, ale také vlastníkům a dalším skupinám externích uživatelů.

Počet uživatelů je velký, patří mezi ně např.:

- *podnikový management* – pro něj jsou nejdůležitější informace, které je možné využít pro finanční řízení podniku²²,
- *vlastníci*²³ – jelikož je pro ně rozhodující, zda jsou jejich prostředky výhodně uloženy, sledují současnou výnosnost akcií a snaží se odhadnout její budoucí vývoj, rozhodující je pro ně výše vyplacených dividend,
- *zaměstnanci* – sledují, zda je firma schopna vyplácet mzdy ve stanovených termínech, dále mohou informace, které poskytuje účetnictví, sloužit jako podklady pro prognózu stavu zaměstnanosti v podniku v budoucnosti,
- *dodavatelé a ostatní věřitelé* – zjišťují, zda je firma likvidní a solventní,
- *odběratelé* – se zajímají o schopnost podniku jim dlouhodobě dodávat, zvláště důležité jsou tyto informace v případě, že je podnik jediným dodavatelem,
- *banky* – na základě informací z účetnictví se rozhodnou o tom, zda dané firmě dají úvěr (zkoumají, zda bude firma schopna splatit úvěr včetně úroků a také zda je firma schopná poskytnout odpovídající záruku), pokud již banka firmě úvěr poskytla, zajímá se spíše o ocenění podniku,
- *konkurenti* – porovnávají svoje výsledky s konkurenční firmou a na základě toho přizpůsobují chování na trhu,

²⁰ O stavu finančních prostředků, tedy o schopnosti firmy hradit své závazky.

²¹ Zda firma dosáhla zisku či ztráty.

²² Pomocí těchto informací se manažeři rozhodují o výši dividend, majetkové a kapitálové struktuře podniku a případně o vhodné investici volných peněžních prostředků.

²³ Akcionáři nebo společníci, či členové družstva.

- *státní orgány* – získávají informace potřebné pro řízení finanční a daňové politiky státu,
- *potenciální investoři* – zkoumají, jakou výnosnost a míru rizika mohou očekávat a na základě toho se rozhodují, zda vloží své peněžní prostředky do dané firmy.²⁴

Strouhal uvádí, že kromě výše uvedených existují další skupiny uživatelů účetních informací, mezi které patří ekologické organizace, které sledují, jaký má podnik vliv na životní prostředí, dále daňoví poradci, účetní znalci a odhadci, burzovní makléři, univerzity, novináři, veřejnost a jiní.²⁵

²⁴ STROUHAL, J.; aj., *Účetnictví: velká kniha příkladů*, s. 15-16.

²⁵ STROUHAL, J.; aj., *Účetnictví: velká kniha příkladů*, s. 16.

2 Historický vývoj účetního zaznamenávání

Pokud chceme studovat historii účetnictví, nemůžeme svoji pozornost věnovat pouze samotnému zaznamenávání účetních údajů. Jelikož lidé v raném starověku neznali písmo, jak ho známe my nyní, ale používali různé způsoby, jak zaznamenat potřebné údaje, musíme svoji pozornost věnovat i těmto předchůdcům písma, dále pak počátkům matematiky a např. i materiálům, na které byly údaje zaznamenávány a pomocí nichž byly uchovány. Lidé v tomto období neznali ani peníze, a proto je důležité zmínit také prostředky a způsoby směny, na základě kterých se v této době obchodovalo, a tím pádem byly zaznamenány v účetnictví. Následující kapitoly analyzují počátek historického vývoje účetnictví a vývoj účetních záznamů u vybraných starověkých civilizací.

2.1 OBECNÉ INFORMACE O HISTORICKÉM VÝVOJI ÚČETNICTVÍ

Účetnictví se pravděpodobně zrodilo již se vznikem civilizace, tedy před několika tisíci lety, některé zdroje uvádějí, že počátky účetnictví se mohou datovat k období před více než desetitisíci lety a to především v oblastech současného Středního východu.²⁶ Avšak jak uvádí Janhuba, tak proti této myšlence vystupují zastánci vymezení účetnictví jako systému formálně jednotných záznamů v přesně definovaných vazbách, kteří berou za počátek účetnictví až období od konce 7. st. n. l.²⁷ Většina zdrojů uvádí, že v období starověku neexistovaly žádné písemné záznamy o pravidlech účetnictví, ale že byla písemná pravidla poprvé publikována až v 15. st. n. l. ve spise "Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proportionalita"²⁸, který sepsal italský mnich Luca Pacioli.²⁹ Toto ovšem není zcela jisté, protože jak zmiňuje Sihag, tak ekonom Kautilya napsal dílo

²⁶ ANANDARAJAN, M.; ANANDARAJAN, A.; SRINIVASAN, Cadambi A., *Business intelligence techniques: A perspective from accounting and finance*, s. 2.

²⁷ JANHUBA, M., *Základy teorie účetnictví*, s. 159.

²⁸ „Souhrn (znalostí) o aritmetice, geometrii, podílech a úměrách.“

²⁹ Např. JANHUBA, M., *Základy teorie účetnictví*.

The Arthashastra, ve kterém bylo účetnictví písemně zdokumentováno již v období 4. st. př. n. l.³⁰

Důležitým podkladem podávajícím informace o systému hospodaření a evidenci hospodářské činnosti starověkého státu je nejstarší dochovaný zákoník - Chammurapiho zákoník, v němž je obsaženo shrnutí pravidel, zvyklostí a obyčejů, kterými se museli členové tehdejší společnosti řídit. Zákoník obsahuje mnohá ustanovení, která dokazují dokonalost a propracovanost babylonského účetnictví. Již v této době v něm byly upraveny např. oblasti kupních smluv, stvrzenek apod.³¹ Některé paragrafy např. popisují požadavek záznamů koupí a prodejů a právě existenci potvrzenek. Zákoník, čl. 104: „*Když velkoobchodník dá obchodníkovi obilí, vlnu, olej a jiný statek k prodeji, tedy musí obchodník dát o tom stvrzenku velkoobchodníkovi. Po prodeji musí si od velkoobchodníka vyžádat potvrzení o úhradě dluhu za zboží penězi.*“³² Čl. 105: „*Zmeškal-li obchodník přijmout od velkoobchodníka potvrzení o úhradě dluhu penězi, nemá mu být účtován peníz ve prospěch (jako by nezaplatil).*“³³

V období kolem roku 8000 př. n. l. začali lidé vlastnit majetek a potřebovali jeho množství nějakým způsobem zaznamenat. Již v tomto období Egypťané, Sumerové a Babyloňané poznali potřebu počítání a měření a jak se civilizace rozvíjela, začaly tyto potřeby stále narůstat a začaly se objevovat základy aritmetiky a také počátky písma. Toto vedlo k možnosti vést primitivní formy účetnictví, neboli základní formu zaznamenávání údajů o půdě, úrodě a majetku³⁴. Tyto první záznamy majetku předcházely vzniku písma samotného. Jelikož lidé v této době neznali peníze³⁵, probíhal obchod prostřednictvím barteru, tedy směny jednoho zboží za jiné. V době, kdy byl používán barter jako prostředek směny zboží, byla směna poněkud složitá, neboť pokud jste chtěli např. pomoci zabít

³⁰ SIHAG, Balbir S., Kautilya on the scope and methodology of accounting organizational design and the role of ethics in ancient India.

³¹ HORA, M., Počátky účetnictví, s. 81.

³² JANHUBA, M., *Základy teorie účetnictví*, s. 160.

³³ Tamtéž.

³⁴ V tomto období se také začaly vybírat daně.

³⁵ Z tohoto důvodu bychom neměli starověké zaznamenávání údajů o majetku nazývat účetnictvím v dnešním smyslu, protože v definici účetnictví se vyskytuje pojem „peněžní jednotka“, kterou lidé ve starověku neznali.

mamuta, jak uvádí Andrew Beattie, a směnou za něj jste nabídli např. kamennou sekeru, museli jste najít někoho, kdo bude dostatečně silný a schopný vám pomoci zabít mamuta, ale zároveň by musel být ochotný přijmout za tuto činnost právě onu sekeru, což mohlo být velice problematické a dobu směny to mohlo výrazně prodloužit.³⁶ Když lidé začali používat první předchůdce peněz, byl tento proces velmi usnadněn. Za první předchůdce peněz se považují zvířecí kůže, sůl, koření, obilí a postupem času různé drahé kovy. Tyto suroviny se nazývaly „všeobecné ekvivalenty“ nebo také „zbožové peníze“. Peněžní ekvivalenty se měnily podle území, kde se prodejce a kupující nacházeli. Velikou nevýhodou všeobecných ekvivalentů ovšem byla jejich nedělitelnost a skladovací nároky. Přibližně v 6. st. př. n. l.³⁷ se ovšem objevilo něco, co mělo peněžní ekvivalenty plně nahradit, a tak se také stalo. V tomto období se z drahých kovů začaly razit první mince³⁸, které měly nespornou výhodu jak ve své dělitelnosti³⁹, tak v nárocích na skladování. Jelikož jsou peníze považovány za všeobecně přijímaný prostředek směny, měl o ně zájem každý, neboť je mohl bez problému dále směnit za jakékoli jiné zboží. Tímto se samozřejmě zjednodušily i záznamy o majetku a tedy vedení účetnictví a postupem času se údaje začaly vést pouze v peněžních jednotkách, jako je tomu v současnosti.⁴⁰

Je důležité poznamenat, že starověké účetnictví musíme posuzovat dle jeho vlastních podmínek a rozumět mu v rámci unikátních sociálních, politických a ekonomických souvislostí, ve kterých existovalo, nikoli ho jen porovnávat s moderním účetnictvím.⁴¹ Rané formy účetnictví mohou být považovány za nedokonalé, avšak dříve byly jiné podmínky a lidé neznali vyjadřování v penězích, jako to děláme nyní my, a tím je to

³⁶ BEATTIE, A., The history of money: from barter to banknotes.

³⁷ Některé zdroje uvádějí 7. st. př. n. l.

³⁸ A. Beattie uvádí, že v 6. st. př. n. l. nechal král Lydie Alyattes vyrazit první oficiální měnu. Ukázka viz příloha A.

³⁹ Mince měly různou hodnotu – nejdříve podle své hmotnosti a poté podle znaku, který byl na minci vyražený, a tak vyznačoval hodnotu dané mince.

⁴⁰ ANANDARAJAN, M.; ANANDARAJAN, A.; SRINIVASAN, Cadambi A., *Business intelligence techniques: A perspective from accounting and finance*.

DUMON, M., Ancient accounting systems.

BEATTIE, A., The history of money: from barter to banknotes.

GIROUX, G., Who was the first accountant?

⁴¹ EZZAMEL, M., Accounting and redistribution: the palace and mortuary cult in the Middle Kingdom, Ancient Egypt.

pro nás zjednodušeno. Také nesmíme zapomínat na současné možnosti, které nám poskytují počítače a internet.

2.2 ÚČETNÍ ZÁZNAMY VYBRANÝCH STAROVĚKÝCH CIVILIZACÍ

2.2.1 Egypt

Historie starověkého Egypta bývá rozdělována do dvou období. Prvním z nich je období před-dynastické⁴² a druhým dynastické⁴³. První záznamy o účetnictví pocházejí z dynastického období, kdy se Horní a Dolní Egypt spojily do jedné země.⁴⁴

Jak bylo z dochovaných dokumentů zjištěno, Egypt má velmi dlouhou historii účetnictví. Byly nalezeny tisíce „účetních papyrů“ zahrnujících informace za období delší než patnáct století, které odhalují, jaký byl stav účetních dovedností před více než třemi tisíci lety.⁴⁵

Způsoby záznamů a úředníci ve starověkém Egyptě

V době, kdy v Egyptě nebylo známo písmo, uchovávaly se potřebné informace pomocí kamínků vhozených do nádoby. Zaznamenaných údajů však bylo velké množství, a proto s postupem času a dalším růstem množství informací tento způsob nestačil. Dalším nedostatkem bylo, že systém nebyl příliš spolehlivý a záznamy se takto nedaly uchovat trvale. Proto bylo pro Egyptany důležité vytvořit nějaké písmo. V Egyptě byly informace uchovávány pomocí písma hieroglyfického⁴⁶. Kvůli jeho složitosti nebylo příliš mnoho lidí, kteří by jej ovládali. Písaři⁴⁷ byli školeni v chrámových školách, jejich studium trvalo dlouhou dobu a byli považováni za velice vzdělané lidi, proto se jim také někdy říká „učení

⁴² Z anglického pre-dynastic.

⁴³ Z anglického dynastic.

⁴⁴ EZZAMEL, M.; CARMONA, S., *Accounting and forms of accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt*.

⁴⁵ STEVELINCK, E., *Accounting in ancient times*, s. 1.

⁴⁶ Viz příloha B (B1).

⁴⁷ Předchůdci dnešních účetních, viz příloha B (B2).

lidé.“ Písaři byli vzděláváni nejen ve psaní pomocí hieroglyfického písma, ale samozřejmě také v matematice, aby mohli vykonávat práci účetních. Matematiku Egyptané potřebovali také např. za účelem výpočtu daní, sčítání obyvatel či při tvorbě kalendáře.⁴⁸ V sociální hierarchii Egypta měli písaři vysokou pozici a byli velice ceněni. Byli také vybaveni speciálním terminologickým slovníkem, který využívali při účetních záznamech. V práci je často uváděno slovo „písař“, které vypovídá o mužském rodu jeho nositele, avšak v Egyptě se občas objevovaly i ženy písařky, které plnily stejné činnosti jako muži. Každý písař měl nad sebou nadřízeného, kterému vždy předával písemné záznamy, které vytvořil. Stejně tak musel předat přehled všeho, co během pracovní doby vykonal a jména osob, které s ním spolupracovaly. Toto tvořilo jakousi zpětnou vazbu, díky níž měli nadřízení úředníci přehled o práci písařů. Tato informace byla zjištěna při přezkoumání deníku jednoho z daňových odhadců. Nejvyšší postavení v byrokracii měli královští úředníci (správci krajů), kteří stanovovali výši daní, zajišťovali pracovníky a byli zodpovědní za zavlažovací systémy. Jejich pomocníky byli úředníci, správci sýpek a již dříve zmínění písaři, kteří pro nás z hlediska dnešního účetnictví měli nejvýznamnější roli. Každé město mělo také svého provinčního úředníka, který společně s písařem vybíral daně a byl zodpovědný za jejich předání vezírovi.⁴⁹

Daňoví písaři byli v období Nové říše doplňováni dalšími úředníky jako např. pozemkový úředník⁵⁰. Ačkoli nebyli tito úředníci písaři, museli splňovat jejich písařské povinnosti. Písař, který měl na starosti vybírání daní za obilí, zaznamenával většinou na ostrakon⁵¹ informace o naměřeném množství pšenice a podle toho poté vyměřoval a vybíral daně. Na ostrakon se zaznamenávaly běžné denní údaje, oproti tomu na papyrus⁵² byla

⁴⁸ Egyptané ovšem neznali nulu, což mohlo vést k matematickým chybám.

⁴⁹ EZZAMEL, M., *Accounting and redistribution: the palace and mortuary cult in the Middle Kingdom, ancient Egypt*.

EZZAMEL, M.; CARMONA, S., *Accounting and forms of accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt*.

HORA, M., *Hospodářské záznamy starověkých států*.

⁵⁰ Z anglického „the clerk of land“.

⁵¹ Ostrakon označuje úlomky vápence či keramiky, popř. rozbité hliněné nádoby, které byly používány jako psací materiál.

⁵² Na papyrus se psalo nástrahami ze seříznutého rákosu. Jako inkoust Egyptané používali směs sazí, vody a arabské gumy.

zaznamenávána především inventarizace, která musela být provedena každé dva roky. Účetní spolupracovali se sklady a zaznamenávali údaje o surovinách, které byly do skladu dovezeny, či z něj vyvezeny, a poté byly jejich záznamy kontrolovány vnitřním kontrolním systémem. Účetní měli velice dobrý důvod pro to být čestní a precizní, protože v opačném případě byli potrestáni pokutou, zmrzačením, či smrtí. Ačkoli byly účetní záznamy velice důležité, nepřekročili Egypťané ve starověku rámec „jednoduchého zaznamenávání“, negramotnost a neexistence peněz zmařily možný vývoj účetnictví. Egypťané nehleděli na zlato a stříbro jako na jednotky zastupitelné hodnoty (jako na původní formu peněz), ale pouze jako na bezvýznamný předmět směny.⁵³

Účetní záznamy

Ezzamel a Carmona popisují, jak vedení účetnictví vypadalo v době starověkého Egypta. Nalezené papyry z období Staré říše⁵⁴ obsahovaly informace týkající se pracovních povinností, ale také obsahovaly podrobné záznamy o zboží a jeho distribuci, dále soupisy majetku a různých položek. V případě soupisu majetku se používala „mřížková struktura“⁵⁵, pomocí které byly položky tříděny do skupin dle specifických kategorií. Ty byly organizovány podle tří klasifikačních stupňů, které poskytovaly podrobnosti o daných položkách. Počty položek a jejich pohyby se zaznamenávaly každý den a po určitém období⁵⁶ sepsali písaři skutečný počet položek a zaznamenali opravu. Pokud proběhla inspekce, byly záznamy odděleny čarou. Každá položka, která byla z chrámu odeslána, či byla přijata, byla zaznamenána pomocí mřížkové struktury a černého

⁵³ ALEXANDER, John. R., *History of accounting*.

DUMON, M., *Ancient accounting systems*.

EZZAMEL, M., *Accounting and redistribution: the palace and mortuary cult in the Middle Kingdom, ancient Egypt*.

EZZAMEL, M.; CARMONA, S., *Accounting and forms of accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt*.

HORA, M., *Hospodářské záznamy starověkých států*.

⁵⁴ Ezzamel a Carmona datují Starou říši do období mezi lety 2700-2200 př. n. l.

⁵⁵ Z anglického grid-structure.

⁵⁶ Bývají uváděny dva měsíce.

či červeného⁵⁷ inkoustu. Zaznamenávány byly pohyby položek během každého dne a také bylo přidáno jméno poslíčka a zdroje, odkud daná položka přišla. Dále také saldo a místo, kam bylo toto zboží dále posláno. Díky používání mřížkové struktury a kombinace černého a červeného inkoustu, byli písaři schopni odlišit účty týkající se příjmů, aktuálního přijatého množství a také zůstatků všech druhů položek, které měli na skladě. Při zaznamenávání majetku tento systém písařům také usnadnil zjištění případné škody a také dohledání toho, kdo byl za vzniklou škodu odpovědný. Další evidence účetnictví pro chrámy pochází ze Střední říše. Evidence je v podobě deseti zakázek, které mají být provedeny po smrti vysoce postavených úředníků. Zde je ukázáno, jak účetní praxe podporovala smluvní ujednání, která byla provedena během života Egyptanů.⁵⁸

Hana Vymazalová uvádí, že Egyptané vyvinuli systém účetních položek, který zachycoval např. množství položek, které se mělo dodat, množství, jež bylo dodáno, celkovou výši výdajů a příjmů, dluh a také přebytek, který měli k dispozici z dřívějších dob.⁵⁹

Ezzamel také uvádí definici účetních praktik středověkého Egypta: „*A variety of accounting practices were developed and employed by the scribes to underpin, indeed make possible, the functioning of ancient Egypt's redistributive economy. Accounting practices were at the center of all the critical stages that involved bringing commodities to the center as well as redistributing these commodities to the various centers of consumption.*“⁶⁰

Volně přeloženo jako: „*Písaři vyvinuli a používali různé praktiky, aby podporovaly, ve skutečnosti umožnily, fungování starověké přerozdělovací ekonomiky v Egyptě. Účetní praktiky byly v centru všech rozhodujících stupňů, které zahrnovaly přinášení zboží do centra, stejně jako redistribuci těchto komodit do různých oblastí spotřeby.*“

⁵⁷ Při výrobě červeného inkoustu se do směsi sazí, vody a arabské gumy přidávaly ještě různé pigmentové přísady jako především rumělka. Zápis pomocí červeného inkoustu viz příloha B (B3).

⁵⁸ EZZAMEL, M.; CARMONA, S., *Accounting and forms of accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt*, s. 15-16.

⁵⁹ HOUSER, P., Byznys v říši mrtvých.

⁶⁰ EZZAMEL, M., *Accounting and redistribution: the palace and mortuary cult in the Middle Kingdom, ancient Egypt*.

Ekonomika, prostředky směny a daně ve starověkém Egyptě

Egyptská ekonomika se vyznačovala silnou centralizací. Nepřicházel zde v úvahu soukromý obchod či hromadění kapitálu mimo státní sektor. V období Střední říše⁶¹ zde nebyly používány peníze, obchod zde probíhal na základě barteru, tedy směny jednoho druhu zboží za jiné⁶². Jako směnný nástroj místo peněz velice často sloužilo obilí⁶³, a proto mohly být závazky a pohledávky vyřízeny prostřednictvím centralizovaných sýpek. Na základě potřebných dokladů si mohl věřitel vyzvednout obilí v sýpce, která se nacházela na jeho území. Nemuselo tedy docházet k fyzickému přenosu obilí od dlužníka k věřiteli⁶⁴. Každá egyptská sýpka měla vnitřní a vnější místnosti. Vnitřní sloužily pro uchování pšenice a vnější jako kanceláře pro písaře a ostatní pracovníky sýpky, kteří měli na starost pravidelné kontroly zásob. Sýpky sloužící jako sklad obilnin vybíraných jako daně sloužily také jako určitá forma pojištění proti nečekanému nedostatku obilnin, jenž mohl být způsobený přírodními jevy či pro případ, že byla předem špatně odhadnuta jejich potřeba. Daně byly nejprve vypočteny, vybrány⁶⁵ a poté převezeny do státní sýpky. Celý tento proces byl sledován a zaznamenán písaři. Ti zaznamenali datum a také místo, kde byly daně vybrány, dále přesnou výši daně, jméno lodi, která daně v případě potřeby převážela atd.⁶⁶ Daně byly v Egyptě důležitým zdrojem příjmů, které byly dále přerozděleny obyvatelům v podobě dávek či důchodů. V zápisech z této doby bývají nalézány určité účetní chyby. Někteří odborníci se domnívají, že to mohlo být způsobeno neznalostí egyptských písařů, jiní se domnívají, že je to způsobeno prozatímní neschopností současných historiků správně číst všechny staroegyptské záznamy, ale někteří jsou přesvědčeni o tom, že již ve starověku docházelo k účetním podvodům a že nalezené chyby v egyptských účetních dokumentech by tedy mohly být úmyslné.⁶⁷

⁶¹ Ezzamel a Carmona datují Střední říši do období mezi lety 2050-1780 př. n. l.

⁶² Směňovaly se především různé nádoby, sandály, ale také potraviny.

⁶³ Obilí bylo velice vhodným prostředkem směny, neboť bylo dobře dělitelné a také velice žádané.

⁶⁴ Možné přirovnat k současnému bezhotovostnímu styku.

⁶⁵ Daně byly placeny v naturáliích.

⁶⁶ Více viz EZZAMEL, M.; CARMONA, S., *Accounting and forms of accountability in ancient civilization: Mesopotamia and ancient Egypt*.

⁶⁷ ALEXANDER, John R., *History of accounting*.

EZZAMEL, M., *Accounting and redistribution: the palace and mortuary cult in the Middle Kingdom, ancient Egypt*.

Jak uvádí Ezzamel⁶⁸, fungoval zde přerozdělovací ekonomický systém, který převládal po většinu historie Egypta. Přerozdělování produktů bylo složeno z několika kroků:

1. změření komodit u zdroje,
2. doručení komodit do centrálního skladu a jejich kontrola,
3. přeměna vstupů (mouka) na výstupy (chleba),
4. a nakonec přerozdělení dle předem daných přidělů.

Kroky 1. – 3. zaznamenávají vstupy a zpracování komodit, zatímco krok 4. zaznamenává již vyrobenou produkci, neboli výstup ze sýpky (v případě obilí) nebo ze státního skladu (v případě výrobků). Každý z předchozích kroků byl zachycený účetními a též monitorovacími praktikami, které byly zaznamenány i písemně buď na ostrakonu, nebo na papyru. Tyto zápisky měly zřejmě pro Egyptany veliký význam, neboť byly nalezeny také na zdech chrámů a hrobek. Ezzamel dále uvádí, že za účelem monitorování přeměny vstupů na výstupy vyvinuli písáři vstupně-výstupní matice, které zahrnovaly dva typy účetních výpočtů. Pomocí prvního z nich byla vytvořena jednotka ekvivalence mezi různými druhy zboží a produktů jako např. mezi ječmenem a pšenicí, či mezi dvěma různě velkými bochníky chleba. Tím, že používali tuto jednotku ekvivalence, bylo možné vytvořit hodnotu shody mezi různými produkty a mezi položkami, které měly různou kvalitu.⁶⁹ Někdy se také hodnota zboží určovala pomocí standardních jednotek pro měření, tedy obilí či oleje, nebo se vyjadřovala ve váze stříbra či mědi (období 12.-11. st. př. n. l.). Mince se začaly v Egyptě razit až ve 4. st. př. n. l., Egyptané jimi platili především řecké žoldnéře, kteří sloužili v egyptském vojsku. Běžněji se začaly peníze používat až o století déle.⁷⁰

EZZAMEL, M.; CARMONA, S., *Accounting and forms of accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt*.

HORA, M., Hospodářské záznamy starověkých států.

HOUSER, P., Byznys v říši mrtvých.

STEVELINCK, E., Accounting in ancient times.

⁶⁸ EZZAMEL, M., Accounting, control and accountability: preliminary evidence from ancient Egypt.

⁶⁹ EZZAMEL, M., Accounting and redistribution: the palace and mortuary cult in the Middle Kingdom, ancient Egypt, s. 71-79.

⁷⁰ HOUSER, P., Byznys v říši mrtvých.

Chrámy a další státní instituce

Chrámy nesloužily v Egyptě pouze k náboženským účelům, ale sloužily také jako ekonomické instituce. Vymazalová uvádí, že ačkoli se účetních záznamů nedochovalo mnoho, lze říci, že velké státní instituce používaly stejný aparát jako malé hospodářské jednotky⁷¹. Dále uvádí, že jsou k dispozici texty shrnující celkové sumy příjmů a výdajů. Tyto texty představují určitou formu obratu zádušního chrámu. Na jednom fragmentu papyru byly nalezeny informace, které prozrazují, jaký byl příjem chrámu během třetího měsíce záplav. Tyto příjmy činily čtyři tisíce kusů chleba a piva. Dále je na tomto fragmentu seznam zaměstnanců, kteří zde pracovali. Zaměstnanci chrámů dostávali mzdu v podobě potravin, či nějakých látek (oleje) a to vše bylo zaznamenáno⁷² ve výdajích chrámu, stejně jako dnes zaznamenáme výplaty či mzdy zaměstnanců.⁷³

Hora dále uvádí, že chrámy a královské dvory vlastnily velké statky s velkými zásobami produktů a dobytka z vlastní výroby, ale i z přijatých desátků a obětních darů. Byly jedinými centry, které zprostředkovávaly obchod s těmito produkty. Centralizace obchodu umožnila minimalizaci přepravních nákladů. Chrámy například zprostředkovávaly směnu uskladněných produktů soukromých vlastníků na základě jejich dohody, aniž by došlo k fyzické směně a přepravě produktů. Jako příklad uvádí: směna pšenice za sušené ovoce mezi dvěma rolníky, kteří náleželi k oblasti dvou různých chrámů, proběhla pouze na základě dohody těchto dvou chrámů a rolníkům bylo vydáno odpovídající množství požadovaného produktu. Právě chrámy a královské dvory měly na starost vedení podrobných záznamů o zemědělském hospodaření nejen statků panovnických a chrámových ale také obyvatelstva. Dá se tedy říci, že nebylo potřeba, aby obyvatelstvo vedlo záznamy o svém hospodaření.⁷⁴

⁷¹ Např. statky.

⁷² V naturálních jednotkách, ve kterých byly mzdy vyplaceny.

⁷³ HOUSER, P., Byznys v říši mrtvých.

⁷⁴ HORA, M., Hospodářské záznamy starověkých států, s. 47-48.

Michal Hora dále ve svém článku uvádí, že: „V každé větší obci sídlily královské banky (trapezy), které v podstatě představovaly „pobočky“ státní pokladny. Prostřednictvím těchto institucí byly vybírány daně, vypláceny platy služebnictvu, úředníkům, vojsku a kněžím, prostřednictvím těchto pokladen byly rovněž financovány výdaje na hospodaření se státním majetkem. ... Všechny státní instituce musely dodržovat přísná pravidla, mezi něž patřila zásada dokladovosti všech transakcí a přísné kontroly jejich uskutečnění. Záznamy bank a královských skladišť bylo vedeno⁷⁵ na základě chronologických zápisů v denících (patrně se jednalo o více deníků). Na konci měsíce byl sestavován výkaz, který shrnoval v měsíci uskutečněné transakce podle druhů. Zároveň byly vypracovávány přehledy pohledávek vůči jednotlivým poplatníkům. Již v rámci těchto zápisů a přehledů je tedy možno spatřovat první počátky účetních systémů podvojného, ale i kamerálního účetnictví⁷⁶.“⁷⁷

Hospodářský koloběh

Michal Hora uvádí, že hospodářský koloběh probíhal v Egyptě ve třech fázích. Byly to fáze záznamu plánu, poté skutečnosti, dále jejich vzájemného porovnání a také výpočet rozdílů. Ve fázi plánu byla na papyrus zaznamenána hodnota, která měla být spotřebována, poté byl určen skutečný výdej a v posledním kroku byly vyčísleny rozdíly mezi plánem a skutečností. Informace o výdejích zapisovala odpovědná osoba⁷⁸, která také shromažďovala podklady, na základě kterých uskutečňovala výdej⁷⁹. Povinností pracovníků skladu bylo sestavit každý den výkaz o pohybu daných předmětů podle druhů, ale také podle osob, které tyto předměty přijímaly. Pokud měl výkaz více stran, provedl se součet za každou stranu a poté součet za všechny strany, který představoval souhrn za celý den.⁸⁰

⁷⁵ Pozn.: byly vedeny.

⁷⁶ Bude zmíněno dále.

⁷⁷ HORA, M., Hospodářské záznamy starověkých států, s. 49.

⁷⁸ Dnes bychom ji mohli nazvat vedoucím skladu.

⁷⁹ Některé věci (zlato, stříbro) mohly být ze skladu vydány pouze na základě písemného pokynu.

⁸⁰ HORA, M., Hospodářské záznamy starověkých států, s. 50.

2.2.2 Mezopotámie

V období mezi lety 8000-3700 př. n. l. probíhalo osídlování oblasti Mezopotámie. Ekonomické aktivity zde těžily z půdy zaplavované řekami Eufrat a Tigris, které umožnily dvě hojné sklizně obilnin za rok a poskytovaly vhodné podmínky pro chov dobytka.⁸¹

Způsoby zaznamenávání v Mezopotámii

V Mezopotámii se používalo k účetním i jiným záznamům písmo klínové⁸². Toto písmo ovšem nebylo prvním způsobem, jakým obyvatelé Mezopotámie zaznamenávali údaje. Předchůdcem klínového písma byly malé geometrické tvary, které se objevily přibližně kolem roku 8000 př. n. l. a kterým se říká „tokens“.⁸³ „Tokens“ bývá překládáno jako žetony.⁸⁴

V období 4. tisíciletí př. n. l. byly vytvářeny žetony různých tvarů pro různé druhy zboží. Žetony byly ukládány do tzv. hliněných obálek⁸⁵ a na povrchu těchto obálek byly otisknuty obrázky těch žetonů, které byly do obálky vloženy.⁸⁶ Gary Giroux uvádí, že konkrétní obálka mohla patřit k účtu jednoho písaře nebo ke konkrétní platbě, dále také mohla vyjadřovat povinnost zaplatit daň nebo poplatek. Hliněná obálka mohla být předána dlužníkovi, který ji později vrátil s aktuální dlužnou částkou v naturáliích. Dále Giroux uvádí, že žetony mohly zastupovat soupis majetku a obálka mohla představovat souhrnný „dokument“ a jakousi formu vnitřní kontroly. To může být interpretováno jako potenciální účetní systém⁸⁷ s určitým stupněm komplexnosti a pokračující vývoj směrem ke vzniku

⁸¹ EZZAMEL, M.; CARMONA, S. *Accounting and forms of accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt*, s. 6.

⁸² Viz příloha C (C1).

⁸³ ANANDARAJAN, M.; ANANDARAJAN, A.; SRINIVASAN, Cadambi A., *Business intelligence techniques: A perspective from accounting and finance*.

⁸⁴ Viz příloha C (C2).

⁸⁵ Viz příloha C (C3).

⁸⁶ EZZAMEL, M.; CARMONA, S., *Accounting and forms of accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt*, s. 9.

⁸⁷ Mattessich to nazývá pravděpodobně prvním systematickým účetním systémem.

písma.⁸⁸ Jednoduché žetony, které měly tvar válce, trojúhelníku, obdélníku či kužele,⁸⁹ byly používány pro takové položky jako obilí či dobytek, zatímco více členité a děrované byly užívány pro zaznamenání služeb a průmyslových položek.⁹⁰ Žetony nebyly symboly určenými pouze k počítání, ale byly také účetními symboly.⁹¹ Tyto žetony ovšem nebyly nikdy používány k obchodu či směně.⁹² Richard Mattessich označuje žetonové účetnictví⁹³ jako první prototyp podvojného účetnictví.⁹⁴ Žetony jako prostředek zaznamenávání množství majetku a také dluhů se stále rozvíjely a zlepšovaly a daly by se nazvat starověkou verzí dnešní účetní bilance.⁹⁵

Žetony byly pro zaznamenávání jakýchkoli údajů používány přibližně v období mezi lety 8000-3700 př. n. l. Později během let 3700-2900 př. n. l. byly využívány hliněné destičky s obrázkovým písmem, které byly používány pro záznam obchodních transakcí, které prováděly chrámy. Tyto záznamy pomocí obrázkového písma předcházely první nálezům záznamů pomocí písma klínového ve formě abstraktních znaků vyrytých do hliněných tabulek. Klínové písmo bylo používáno přibližně od roku 2900 př. n. l.⁹⁶ V Mezopotámii také vykonávali roli dnešních účetních písaři. Chrámy, paláce a soukromé firmy jich zaměstnávaly tisíce.⁹⁷

⁸⁸ GIROUX, G., Who was the first accountant?

⁸⁹ MATTESSICH, R., Prehistoric accounting and the problem of representation: on recent archeological evidence of the Middle East from 8000 B.C. to 3000 B.C., s. 73.

⁹⁰ EZZAMEL, M.; CARMONA, S., *Accounting and forms of accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt*, s. 9.

⁹¹ MATTESSICH, R., Recent insights into mesopotamian accounting of the 3rd millenium B.C. – successor to token accounting, s. 3.

⁹² EZZAMEL, M.; CARMONA, S., *Accounting and forms of accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt*, s. 6.

⁹³ Z anglického „token accounting“.

⁹⁴ MATTESSICH, R., Recent insights into mesopotamian accounting of the 3rd millenium B.C. – successor to token accounting, s. 3.

⁹⁵ DUMON, M., Ancient accounting systems.

⁹⁶ EZZAMEL, M.; CARMONA, S., *Accounting and forms of accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt*, s. 6.

⁹⁷ ANANDARAJAN, M.; ANANDARAJAN, A.; SRINIVASAN, Cadambi A., *Business intelligence techniques: A perspective from accounting and finance*.

Garbutt uvádí nejdůležitější objevy hliněných destiček v oblasti dřívější Mezopotámie. „*A recent find at Tell Mardikh in Syria yielded more than 16,000 cuneiform tablets which show among other things, records of taxes, payments and rations to workers.*“⁹⁸

Volně přeloženo jako: „V Tell Mardikhu v Sýrii bylo nalezeno více než 16 000 hliněných destiček, které mimo jiné obsahovaly záznamy daní, platby a dávky zaměstnancům.“

Postup zapsání údajů na hliněnou destičku popisuje John R. Alexander: „*The moist clay was molded into a size and shape adequate to contain the terms of the agreement. Using a wooden rod with a triangular end, the scribe recorded the names of the contracting parties, the goods and money exchanged and any other promises made. The parties then “signed” their names to the tablet by impressing their respective seals....After these impressions from the amulets were made, the scribe would dry the tablet in the sun or in a kiln for important transactions which needed a more permanent record. Sometimes a clay layer about as thick as a pie crust was fashioned and wrapped around the tablet like an envelope. For extra security, the whole transaction would be rewritten on this outer “crust,” in effect making a carbon copy of the original.*“⁹⁹

Přeloženo jako: „Mokrý hlína byla modelována do velikosti a tvaru, který byl adekvátní tomu, aby obsahoval smluvní údaje. Používáním dřevěné hůlky s trojúhelníkovým zakončením zaznamenávali písaři názvy smluvních stran, směněného zboží a peněz a další sliby, které byly se smlouvou spjaty. Obě strany poté označily destičky svými jmény vtlačení své osobní pečeti....Poté, co byly vytvořeny otisky amuletů, mohl písař vysušit destičky na slunci nebo v peci v případě důležitých transakcí, u kterých bylo nutné, aby byly trvale zaznamenány. Někdy byl kousek hlíny vytvarovaný a omotaný kolem destičky jako obálka. Pro zvláštní bezpečnost byla celá transakce přepsána na obálku, což vytvořilo kopii originálu.“

Určitá část obsahu některých záznamů je platná i pro naše účetnictví. Je zřejmé, že sdílíme se starověkou Mezopotámií některé z našich základních konceptů účetnictví, jako je např. důraz na absolutní pravdivost záznamů, určení osoby, která bude záznamy vést a odpovídat za ně atd. Douglas Garbutt uvádí: „*The evidence from Assyriology adduced in this paper*

⁹⁸ GARBUTT, D., The significance of ancient Mesopotamia in accounting history, s. 87.

⁹⁹ ALEXANDER, John. R., *History of accounting*.

shows that the ancient Mesopotamians were sophisticated in mathematical knowledge and skilled in organisation. Their societies were highly civilised and very commercially minded. They devoted great effort and considerable skills to the creation and maintenance of accounting records.“¹⁰⁰

Přeloženo jako: „Záznamy získané pomocí asyriologie¹⁰¹ ukazují, že obyvatelé starověké Mezopotámie byli zkušení v matematice a organizaci. Jejich společnosti byly vysoce civilizované a velice obchodně smýšlející. Věnovali značné úsilí a značné dovednosti vytvoření a udržování účetních záznamů.“

Garbutt cituje Littletona a Chatfielda: „*Littleton suggested that there were seven preconditions for the development of bookkeeping, the art of writing; arithmetic; private property; money; credit; commerce; and capital. Chatfield points out that each of these prerequisites to bookkeeping development was present in some form in the ancient world, several thousand years before Paciolo.*“¹⁰²

Přeloženo jako: „*Littleton navrhuje sedm předpokladů pro vývoj účetnictví, mezi které patří: umění písma, aritmetika, soukromý majetek, peníze, úvěr, obchodní styk a kapitál. Chatfield na Littletona navazuje názorem, že každý z těchto předpokladů vývoje účetnictví existoval v určité podobě ve starověkém světě několik tisíc let před Paciolim.*“

Chrámy jako státní instituce

Chrámy sloužily v době starověké Mezopotámie stejně jako v Egyptě také jako finanční instituce. Jejich úkolem bylo přerozdělovat příchozí poplatky a dary a posílat je v podobě mezd či dávek dále tomu, komu náležely. Příjmy chrámu byly vyměřeny z půdy darované králem, z válečných kořistí či válečných vězňů. Příchozí daně a náboženské či jiné poplatky byly chrámem přijímány v různých formách, jako např. obilí, kovy či zvířata. Poplatky byly v této podobě „analytikem“ oceněny ve vztahu k určité slitině drahého kovu. V chrámech se také uchovávaly všechny poplatky a daně, které byly určeny králi. Již v této době existovalo cosi, co by se dalo pokládat za předchůdce dnešních půjček, což znamená,

¹⁰⁰ GARBUTT, D., The significance of ancient Mesopotamia in accounting history, s. 98.

¹⁰¹ Věda zabývající se zkoumáním starověké Přední Asie.

¹⁰² GARBUTT, D., The significance of ancient Mesopotamia in accounting history, s. 98.

že zde již znali i používání úroků. Velice často se také objevují záznamy, ve kterých vystupuje chrám jako věřitel. Chrámy tudíž musely mít určité zdroje, aby mohly funkci věřitele vykonávat. Jsou také dostupné záznamy o tom, že chrámy poskytovaly půjčky za velice nízké či žádné úroky, aby snížily tržní úrokové sazby za účelem zlepšení podmínek pro dlužníky. Dle dohody mohly být půjčky splaceny jinými komoditami, než které byly původně vypůjčeny, avšak komodita, která následně nahradila původní vypůjčenou, byla určena již při uzavření smlouvy o půjčce a zaznamenána na hliněnou destičku.¹⁰³

2.2.3 Atény

Během zlatého věku trvajícího v období od 5. do 4. st. př. n. l. se v Aténách objevily nové skutečnosti, které měly vliv na život lidí, ale také na účetnictví. Pro účetnictví z nich byl nejdůležitější vývoj a následné používání aténské měny, která usnadnila provádění finančních transakcí¹⁰⁴. Vývoj písma a aritmetiky, také přijetí vah a dalších systémů měření usnadnily zaznamenávání finančních transakcí. S rostoucími sociálními potřebami a jejich uspokojováním vládou se shromažďovalo stále větší bohatství ve státní pokladně. Za tímto účelem bylo nutné vytvořit velice silný státní finanční systém, což také vyžadovalo vytvoření účetního systému, který měl být používán:

- ke kontrole státních zdrojů,
- k založení odpovědnosti,
- k oznámení výsledků výkonů lidí.¹⁰⁵

¹⁰³ EZZAMEL, M.; CARMONA, S., *Accounting and forms of accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt*.

GARBUTT, D., The significance of ancient Mesopotamia in accounting history.

MATTESSICH, R., Recent insights into Mesopotamian accounting of the 3rd millennium B.C. – successor to token accounting.

¹⁰⁴ Druhou bylo objevení stříbrných dolů v Lauriu a třetí bylo dosažení demokratické formy vlády spolu s politickými a ekonomickými právy, které byly garantovány Ústavou.

¹⁰⁵ COSTOUROS, George J., Development of an accounting system in ancient Athens in response to socio-economic changes, s. 38.

V tomto období se v Aténském státě objevil první jednotný účetní systém. Jednotlivé části systému zahrnovaly:

- účetní celek, ve kterém mohly být veškeré finanční transakce státu zaznamenány a poté zpětně kontrolovány,
- rozpočty pro plánování a kontrolu činností daného účetního celku,
- účetní záznamy ukazující provedení takovýchto plánů,
- audity pro ověření výsledků a založení odpovědnosti.¹⁰⁶

Pokladna Atén byla v období 454-407 př. n. l. oddělena jako samostatná účetní entita, ve které byl sledován vývoj systému. Tato pokladna byla vybrána především z toho důvodu, že se přes ni zaznamenávalo velké množství finančních transakcí, které v té době probíhaly. Centralizovaný systém, který byl v té době zaveden v Aténách, vyžadoval, aby veškeré finanční transakce byly zaznamenány v knihách pokladníků Chrámu bohyně Atény¹⁰⁷. Současní vědci souhlasí s názorem, že Hellenotamiae¹⁰⁸ vkládali všechny vybrané peníze do pokladny v Akropoli a poté dostávali z pokladny částky potřebné na financování říše. Tento systém centralizovaného vybírání peněz a jejich následného vyplácení byl zaveden za účelem lepší kontroly hospodaření se státními finančními zdroji. Pokladna byla využívána jako centrální banka a veškeré příjmy a výdaje zde byly evidovány. Také zde existovaly provozní fondy¹⁰⁹, které byly určeny na příjmy vybírané pro běžné operativní náklady státu a také na mimořádné příjmy, které byly určené ke krytí zvýšených válečných výdajů. Tyto příjmy byly přímo určeny pro specifické účely¹¹⁰. Aténané dále zavedli individualizované rozpočty, v rámci každého rozpočtu občané

¹⁰⁶ COSTOUIROS, George J., Development of an accounting system in ancient Athens in response to socio-economic changes s. 38.

¹⁰⁷ V původním anglickém textu se nachází termín „the Treasurers of Athena“, termín Athena vysvětluje slovník jako bohyni Atény. Pro větší srozumitelnost či snadnější přijetí by možná bylo ještě lepší uvést termín „pokladníci chrámu bohyně Atény“, neboť Chrám bohyně Athény se v tomto období stal centrální bankou a státní pokladnou.

¹⁰⁸ Starořecký výraz pro pokladníka.

¹⁰⁹ Příjmy a výdaje byly pravidelně zaznamenávány na těchto účtech a přebytek či deficit byl převeden do účtů chrámového (hlavního rezervního) fondu (tedy celkový zůstatek na těchto účtech vytvářel rezervní fond).

¹¹⁰ Např.: příjmy z dolů byly rezervované pro stavění lodí a sociální péči, příjmy z daní byly vyhrazeny na armádní výdaje a ostatní operační náklady, příjmy z liturgie byly rezervovány pro veřejné ceremoniály, příjmy z nepřímých daní byly věnovány na administrativní výdaje atd.

hlasovali o příjmech a výdajích, které byly vybírány a později vydány pro konkrétní cíle¹¹¹. V Aténách kladli velký důraz na kontrolu vedení účetnictví¹¹², která byla prováděna prostřednictvím třech orgánů^{113 114}.

2.2.4 Indie

Důležitou osobou pro účetnictví ve starověké Indii byl Kautilya¹¹⁵, který vyvinul pravidla účetnictví pro zaznamenávání a klasifikaci ekonomických dat¹¹⁶. Dále zdůrazňoval důležitost provádění nezávislých auditů. Jeho dílo zahrnující pravidla účetnictví se nazývá *The Arthashastra*¹¹⁷. Účetnictví v této době nebylo omezeno „pouze“ na shromažďování dat, ale také na opravu chyb a snižování manipulací a podvodů. Kautilya navrhl dvě pozice, které zajišťovaly monitorování a řízení finančního zdraví státu. Obě pozice byly velice dobře placeny¹¹⁸ za účelem co nejlepšího zajištění toho, aby byli lidé neúplatní a efektivní při své práci. Byly to pozice pokladníka¹¹⁹ a hlavního kontrolora-auditora¹²⁰.

¹¹¹ Tento systém byl občany preferován, protože se dalo přesněji kontrolovat, zda byly peníze použity na určený účel.

¹¹² Byl zde zaveden pravidelný audit.

¹¹³ První orgán „*Council Accountants*“ projednával dozor nad množstvím veřejných úředníků a projednával vnitřní audit. Druhý orgán „*Administration Accountants*“ prováděl nezávislý audit a prezentoval výsledky soudní porotě pro veřejná slyšení. Třetí orgán „*Examiners*“ se zabýval případy, v nichž byl veřejný činitel obviněn poté, co poskytl své účty k nahlédnutí členům orgánu „*Administration Accountants*“ a objevil se u soudní poroty.

¹¹⁴ COSTOUIROS, George J., Development of an accounting system in ancient Athens in response to socio-economic changes, s. 41-45.

¹¹⁵ Ekonom žijící v Indii přibližně v období 4. st. př. n. l.

¹¹⁶ Nepovažoval účetnictví za samostatnou disciplínu, ale za součást ekonomie.

¹¹⁷ Mattessich uvedl, že toto dílo se dá umístit na stejnou úroveň jako Pacioliho Summa, která je ve světě považována za první písemnou zmínku o účetnictví.

¹¹⁸ Jen pro srovnání: plat pokladníka činil 24 000 panas ročně, zatímco plat nekvalifikovaného pracovníka činil pouhých 60 panas ročně.

¹¹⁹ Byl zodpovědný především za aktiva.

¹²⁰ Byl zodpovědný za údržbu státního archivu, záznamů, za audit a také za přípravu a prezentaci výsledných zpráv králi.

Mezi tyto dvě pozice byla rozdělena finanční odpovědnost. Pokladník a kontrolor-auditor podávali své výsledky přímo králi.¹²¹

Kautilya byl zastáncem vedení detailních účtů a také byl toho názoru, že účty musí být udržovány v řádné formě a psány čitelně a bez oprav. Dále navrhl, že závěrečný den pro účetní rok musí být v den úplňku měsíce Asadha. Dalším pravidlem, které navrhl, bylo předkládání účtů, konající se jedenkrát do měsíce, vždy ke konci následujícího měsíce, přičemž pozdní předložení účtů bylo penalizováno.¹²²

Celkově bychom mohli shrnout, že výše uvedené naznačuje, že Kautilya vytvořil komplexní systém účetnictví, který zahrnoval pravidla účetnictví, dále v něm byl kladen důraz na pravidelné účetnictví a na provádění nezávislých auditů za účelem monitorování a hodnocení finančního stavu.¹²³

2.2.5 Incká říše

Incká říše se rozprostírala na území současného Peru a zanikla v 15. století po vpádu Španělských dobyvatelů. Než stačili Španělé Inckou říši zničit, podařilo se jim zachytit systém, pomocí kterého Inkové uchovávali informace, tedy určitý typ „písma“. Toto „písmo“ se nazývá kipu^{124, 125} Incká civilizace však nebyla první, která své záznamy uchovávala pomocí kipu. Průzkumy ukazují, že tento systém zaznamenávání dat byl užíván již v období před naším letopočtem na území Číny a Havaje. Ovšem co se týká těchto zemí, nejsou informace o kipu tak dostupné jako v případě Inků, na které je zaměřen zájem historiků.¹²⁶ Základní informace týkající se kipu jsou společné jak pro civilizaci

¹²¹ SIHAG, Balbir S., Kautilya on the scope and methodology of accounting, organizational design and the role of ethics in ancient India.

¹²² SIHAG, Balbir S., Kautilya on the scope and methodology of accounting, organizational design and the role of ethics in ancient India.

¹²³ Tamtéž.

¹²⁴ Ukázka viz příloha D (D1).

¹²⁵ Říše uzlů. *National Geographic Česko*.

¹²⁶ JACOBSEN Lyle E., Use of knotted string accounting records in old Hawaii and ancient China.

Inků, tak pro civilizace, které použitím kipu Inky předešly. Z důvodu větší dostupnosti informací o použití kipu Inky, bude následující kapitola věnována právě jejich způsobu zaznamenávání údajů pomocí kipu.

Kipu jako prostředek zaznamenávání

Kipu bývá také nazýváno jako uzlové písmo. Jak již název napovídá, informace v kipu byly zaznamenány pomocí provázků a na nich uvázaných uzlů. Odborníci s jistotou tvrdí, že tímto způsobem byly zaznamenány všechny potřebné číselné údaje, ale podle některých odhadů také historické údaje slovní, dále příběhy a báje. Kipu bychom mohli označit za jakýsi „zápisník“, pomocí kterého Inkové zaznamenávali to, co bylo obdrženo a spotřebováno. Byl to tedy záznam údajů na podobné bázi jako naše dnešní účetnictví a dle některých odborníků mohlo kipu hrát určitou roli v původu konceptu a praktického využití podvojného účetnictví. Název kipu byl v Incké říši používán pro účet. Informace zapsané pomocí uzlů a provázků se lišily dle délky provázků, jejich zatočení a barvy, dále dle druhu, počtu a způsobu uvázání uzlů a také dle uspořádání jednotlivých uzlů na provaze. Uzlíky bývají občas složitější v tom, že jsou do nich vpletena další vlákna různých barev. Prováзки jsou nejčastěji spojeny dohromady jedním hlavním „horizontálním“ vláknem. K těmto provázkům připevněným k hlavnímu vláknu jsou někdy přivázány další přidružené provázky.¹²⁷ Při tvorbě kipu měla každá barva svůj význam, barvy uzlů tedy pravděpodobně označovaly, co mělo být zaznamenáno. Podle barev se můžeme domnívat, že černá označovala smrt, žlutá úrodu nebo zlato, červená počet vojáků v armádě či počet vojáků vyslaných do bitvy, bílá stříbro atd. Je však možné, že pokud byl ze stejné barvy na počátku vytvořen jiný „úvodní“ uzel, mohla daná barva označovat jiný druh zaznamenaných informací. Přitom hrála důležitou roli jak barva přírodní, tak i obarvení provázků. Kečuové¹²⁸ v Peru užívají kipu dodnes při sčítání dobytka.¹²⁹

¹²⁷ Viz příloha D (D2).

¹²⁸ Kečuové představují indiánskou národnost.

¹²⁹ HIRST, K., Cracking the khipu code: New insights into the administration of the Inca Empire.

HIRST, K., Inca's khipu accounts: working the numbers: Cracking the khipu code.

PETR, J., Kipu starých Peruánců – přeci jen uzlové písmo?

DE LA VEGA, G. De, THE QUIPUS AND THE ROYAL COMMENTARIES OF THE INCA.

WILFORD, John N., String, and knot, theory of Inca writing.

Podle toho, co se zatím z kipu podařilo rozluštit, nesloužilo kipu pro záznam textů¹³⁰, ale spíše to bylo cosi, co by mohlo připomínat nynější účetní výkazy. Zatím bylo dokázáno, že pomocí kipu mohlo být zaznamenáno cokoli, co se dalo vyjádřit číslicemi, jako je sčítání lidu, zaznamenávání daní, počet položek, které by měly být dokoupeny, nebo naopak prodány, pomocí kipu se zaznamenávaly také stavy hospodářských zásob, jejich nákup a prodej a počty hospodářských zvířat, které vesnice vlastnila. Také veškerý Inkův¹³¹ majetek byl každý rok sepisován pomocí kipu. Dále se zaznamenávala základní číselná data (počty vojáků, počty lidí určitého věku, data narození či smrti, počet vdovců a vdov atd.). Mezi „vertikálními“ provazy na kipu se někdy objevil takový, který byl užší a pravděpodobně měl vyjadřovat určitou výjimku. Inca Garcilaso de la Vega jako příklad uvádí, že mezi počty mužů určitého věku mohl slabší provázek označovat počet vdovců téhož věku.¹³²

Podle výzkumů je kipu záznamem v binárním kódu, jaký používáme pro počítače (informace je tu uložena v řadě nul a jedniček). Informace můžeme pomocí kipu vyjádřit v několika úrovních. První úroveň mohla představovat volba vlněných či bavlněných provázků, druhou úroveň mohl vyjadřovat směr zatočení vlákna a třetí úroveň mohl být směr navázání jednotlivých provázků k tomu hlavnímu. Na základě těchto údajů by každý

Říše uzlů. *National Geographic Česko*.

YEAKE, John A., The accountant-historians of the Incas.

BOROVÍČKOVÁ, E., Záhady amerického kontinentu.

MAŠKOVÁ, M., Vědci tvrdí, že poodhalili písmo starých Inků.

URTON, G.; BREZINE, Carrie J., Khipu characteristics.

¹³⁰ Proti tomuto názoru ovšem vystupuje skutečnost, že Gary Urton a Carrie J. Brezine zjistili, že každé kipu 2 a 3 úrovně má „sadu dvanácti zauzlených provazů“, o kterých se domnívají, že v sobě mají uchována nenumernická data, nazývají je úvodní nit. Věřící, že tři samostatné uzly by mohly představovat název města Puruchuco, což by znamenalo, že ať by bylo kipu kdekoliv, vždy by bylo jasné, o údaje kterého města se jedná. Takový objev potvrzuje názory, že kipu neslouží pouze pro záznam číselných údajů.

¹³¹ Inka byl zřejmě titul pro panovníka.

¹³² HIRST, K., Inca's khipu accounts: working the numbers: Cracking the khipu code.

DE LA VEGA, G., The quipus and the royal commentaries of the Inca.

URTON, G.; BREZINE, Carrie J., Khipu accounting in ancient Peru.

YEAKE, John A., The accountant-historians of the Incas.

PETR, J., Kipu starých Peruánců – přeci jen uzlové písmo?

uzel mohl mít až 2^6 významů v případě použití pouze jedné barvy provázků. Pokud vezmeme v úvahu, že bylo používáno 24 barev, dostaneme 1536 “uzlových znaků”, pomocí kterých mohly být informace zaznamenány.¹³³

Následující obrázek č. 1 ukazuje další možné způsoby úpravy provázků a vázání uzlů při tvorbě kipu, které by mohly měnit význam zaznamenaných informací:



Obr. 2.1 Způsoby změny informací zaznamenaných pomocí kipu

Zdroj: http://media.photobucket.com/image/quipu/olguis/blog/quipu_nuevosdetalles.jpg

Z obrázku můžeme vyčíst, že důležitými faktory při tvorbě kipu tedy byly:

- směr navázání provázků na hlavní vertikální (smyčka mohla směřovat zepředu, či zezadu),
- směr ovázání uzlu na provaze,
- směr otáčení provázků kolem sebe,
- barva jednotlivých provázků a také kombinace barev.

Dle umístění uzlů na provaze se rozeznávaly jednotky, desítky, stovky a tisíce.¹³⁴ Podle odborníků mohl mít nejvyšší uzel hodnotu až 10 000. „Vedlejší“ provázky musely být dostatečně dlouhé, aby umožnily navázání devíti „jednotkových“ uzlů mezi uzly desítek atd. Nejvyšší hodnoty byly umístěny blízko spoje s hlavním provazem, čím menší číslo

¹³³ PETR, J., Kipu starých Peruánců – přeci jen uzlové písmo?

¹³⁴ MAŠKOVÁ, M., Vědci tvrdí, že poodhalili písmo starých Inků.

tedy chtěli Inkové zaznamenat, čím dále od spoje uzel vytvořili. Nula je na kipu reprezentována tak, že na místě, kde by měl být uzel označující nulu, je necháno volné místo.¹³⁵

Kris Hirst uvádí možný záznam pomocí kipu: předák navštívil dělníky a zjistil, kolik každý z nich udělal pytlů, a zaznamenal to do kipu první úrovně. Každý dělník mohl mít svůj provaz, na kterém byl vytvořen takový počet uzlů, který odpovídal vyrobenému počtu pytlů. Předák poté předal kipu svému nadřízenému, který je sečetl a vytvořil sumární kipu. Celkem bylo vyrobeno např. 75 pytlů. Nadřízený tedy udělal 7 desítkových uzlů a pět jednoduchých uzlů, které se mohly lišit velikostí, způsobem uvázání či barvou. Toto sumární kipu poskytovalo celkové údaje za určitou pracovní skupinu, což tvoří druhou úroveň kipu. Třetí úroveň vzniká pomocí sumarizace druhých úrovní a poskytuje informace za celé město. Kipu třetí úrovně bylo poté pravděpodobně předáno Inkovi, který tak měl přehled o úrovni výstupu v celém Puruchucu. Toto kipu mohlo být předáno králi Cuzca, jehož účetní mohli říci, jak si pracovníci vedou v práci a tímto způsobem mohli být pracovníci také kontrolováni.¹³⁶

Písaři, předchůdci dnešních účetních

Stejně jako samotných kipu, existuje jen velice málo záznamů, které se zmiňují o lidech, kteří byli oprávněni k tvorbě a interpretaci kipu. Tito jednotlivci by se dali považovat za předchůdce dnešních účetních a byli nazýváni „the quipucamayocs“, přeloženo jako kipukamaykové. Funkce kipukamayoka se dědila, aby byla zajištěna co možná největší odbornost. Přesnost vytváření kipu byla velice důležitá, pokud kipukamayok udělal nějakou chybu, zaplatil za ni vlastním životem. Kipu se zhotovovalo v několika exemplářích. Jeden zůstal na místě vyrobení a další byl předán vyšším nadřízeným. Zodpovědnost za správnost kipu spadala do povinností Inkova tajemníka. Kipukamaykové byli v této době velice ceněni a mohli využívat mnoha privilegií. Jejich úkolem bylo včasné vytvoření kipu a také zodpovídati za to, že obsahovalo jen správné informace. Kipukamaykové byli schopni číst údaje zapsané pomocí uzlů i pouze hmatem.

¹³⁵ O'NEILL, P., The quipu.

¹³⁶ HIRST, K., Inca's Khipu accounts: working the numbers: Cracking the khipu code.

Na různých místech říše bylo různé množství kipukamayoků. Ačkoli by na některém místě stačil tento předchůdce dnešních účetních jeden, Inka preferoval tu možnost, že jich tam bylo více, protože se domníval, že když bude více lidí zaznamenávat stejnou činnost, bude menší pravděpodobnost, že dojde k chybě. Proto se jich na některých místech (většinou v případě větších oblastí) vyskytovalo dvacet až třicet. Kipukamayokové byli schopni vykonávat základní matematické úkony jako sčítání, odčítání, násobení a dělení.¹³⁷

Systém výběru daní v Incké říši

Urton a Brezine zmiňují, že poplatky byly v Incké říši placeny formou pracovních daní¹³⁸. Každý poplatník (státní zaměstnanec) musel pracovat určitý počet dní v roce na státních projektech. Inkovi účetní vypočítávali výši poplatků z dat zaznamenaných v kipu a také zadávali úkoly lokálním dělníkům. Na nejnižší hierarchické úrovni lokální administrativy byli poplatníci uspořádáni do pěti účetních jednotek, kde každá z nich měla deset členů. Jeden člen z každé účetní jednotky sloužil jako Chunka Kamayoq, který měl na starosti organizaci ostatních členů jednotky. Pět takovýchto skupin tvořilo jednotku skládající se z 50 poplatníků, kteří byli pod kontrolou Pichqa-Chunka Kuraka. Dvě skupiny 50 poplatníků mohly být spojeny do jednotky obsahující 100 poplatníků, kteří byli podřízeni Pachaka Kurakaovi, a tak dále nahoru podle hierarchie společnosti. Je také možné, že instrukce vysoce postavených úředníků se mohly předávat nižším úrovním prostřednictvím kipu. Po správci každé provincie bylo požadováno, aby uchovával kopii každého kipu účtu¹³⁹, aby nemohlo dojít k podvodům způsobeným buď platiči, nebo výběřčími.¹⁴⁰

Ještě stále přesně nevíme, co vše může být pomocí kipu zaznamenáno. O možných záznamech se vedou diskuse a provádějí se odhady údajů zaznamenaných pomocí kipu.

¹³⁷ PETR, J., Kipu starých Peruánců – přeci jen uzlové písmo?

O'NEILL, P., The quipu.

YEAKEL, John A., The accountant-historians of the Incas.

¹³⁸ Přeloženo z anglického „labor tax“.

¹³⁹ Tradičně bývá používán pouze výraz kipu, ale ve spojení přímo s účetními záznamy je použit výraz „khipu accounts“, tedy volně přeloženo jako „kipu účty“.

¹⁴⁰ URTON, G.; BREZINE, Carrie J., Khipu accounting in ancient Peru, s. 1065.

3 Vývoj účetního systému na území současné České republiky

Nelze jednoznačně určit okamžik, o kterém bychom mohli říci, že byl skutečným počátkem českého účetnictví. Účetnictví bylo při svém vývoji na území současné České republiky ovlivněno okolními státy a postupně se vyvíjelo, až dosáhlo současné formy. Obecně lze říci, že české účetnictví vychází ze systému typického pro kontinentální Evropu, bylo tedy vždy regulováno právními předpisy vydanými státními orgány. V průběhu 20. století prošlo české účetnictví řadou změn, důležitým pojmem v současnosti je harmonizace účetnictví v rámci EU.¹⁴¹ Tématika harmonizace účetnictví ovšem není součástí této diplomové práce.

3.1 POČÁTKY VÝVOJE ÚČETNICTVÍ NA ÚZEMÍ SOUČASNÉ ČESKÉ REPUBLIKY

Jak uvádí Janhuba, lze podle doložených účetních záznamů vyvodit závěr, že se v českých zemích používalo od nejstarších dob jednoduché účetnictví s prvky kameralistiky. Postupně s příchodem italských obchodníků do Čech¹⁴² můžeme hovořit o pronikání podvojného účetnictví. Nejblíže podvojnému účetnictví založenému na peněžních příjmech a výdajích bylo účtování židovských obchodníků a směnárníků v Čechách.¹⁴³ Významnou účetní památkou počátků systematického účetnictví jsou Purkrabské účty novohradského panství za fiskální pololetí 1390-91.¹⁴⁴ Janhuba popisuje Purkrabské účty: „*Jedná se o 28 listů tužšího papíru, na kterých je soustavně zaznamenáno příjmové a výdajové*

¹⁴¹ MALÍKOVÁ, O.; HORÁK, J., *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňujících účetní výkaznictví*, s. 12.

¹⁴² Pravděpodobně za vlády Rudolfa II v druhé polovině 16. století.

¹⁴³ JANHUBA, M., *Základy teorie účetnictví*, s. 167.

¹⁴⁴ Tamtéž, s. 168.

*hospodaření panství Nové Hradky na Jindřichohradecku v uvedeném půlroce.*¹⁴⁵ Dále uvádí, že funkční měnou účtů byly pražské groše, zčásti však bylo účtováno také ve vídeňských talentech, které ovšem byly vždy přepočtené na groše. Písařem těchto účtů byl Čech jménem Jan, který měl zřejmě dobrou písařskou i účetní (počtářskou) průpravu. Vyúčtování celého pololetí (jedná se o tzv. Svatohavelský půlrok) bylo po překontrolování záznamů krumlovským děkanem předloženo majiteli panství, panu Jindřichu z Rožmberka. V zemích Koruny české, které byly součástí Římské říše, bylo od první čtvrtiny 17. st. n. l. do roku 1918 v hospodářském životě užíváno obchodního účetnictví podle německých vzorů a ve státní správě bylo od roku 1762 až do roku 1954 používáno kamerální účetnictví, které bude zmíněno níže.¹⁴⁶ V roce 1862 byl přijat Všeobecný obchodní zákoník. Tento zákoník nařizoval každému obchodníkovi a každé výdělkové a hospodářské společnosti při zahájení své činnosti a následně pak každý rok sestavovat rozvahu.¹⁴⁷

Pod pojmem účetnictví se většinou rozumí jeho podvojná podoba. Účetnictví jako celek ovšem nejde redukovat pouze na podvojnou soustavu. Vedle podvojného účetnictví existovaly také soustavy kamerálního a jednoduchého účetnictví. Kamerální účetnictví přestalo být používáno v roce 1954¹⁴⁸ a v roce 2004 bylo ukončeno i užívání jednoduchého účetnictví.

Kamerální účetnictví

Zásady, metodika a systém záznamů v kamerálním účetnictví byly několik století používány především ve veřejné správě. Jeho existence a užívání na evropském kontinentu ovlivnily v několika směrech vývoj podvojného účetnictví. Kamerální účetnictví můžeme charakterizovat jako soustavu, která ve své původní podobě sledovala pouze peněžní toky. Tato soustava byla orientována na zobrazování peněžního hospodářství takových celků, které nebyly zaměřeny na zisk, ale které podle plánu přijímaly peníze od stanovených

¹⁴⁵ JANHUBA, M., *Základy teorie účetnictví*, s. 168.

¹⁴⁶ JANHUBA, M., *Základy teorie účetnictví*, s. 168.

¹⁴⁷ STROUHAL, J.; aj., *Účetnictví: velká kniha příkladů*, s. 54.

¹⁴⁸ JANHUBA, M., *Základy teorie účetnictví*, s. 12.

zdrojů a vydávaly je na stanovené účely. V tomto systému bylo potřeba převést všechny transakce na příjem či vydání peněz¹⁴⁹ a poté je zapsat do příslušných rubrik^{150 151}.

Plachá a Hrdý uvádějí, že princip kamerálního účetnictví spočíval v tom, že každý účetní zápis byl zaznamenán pomocí jediné položky, např. peníze za utržené obilí představovaly příjem na peněžním účtu, naopak daně představovaly výdaj na tomto účtu. Právě proto byl tento systém označován jako jednoduché účtování.¹⁵²

Jednoduché účetnictví¹⁵³

Tato soustava účetně eviduje jen některé hospodářské operace. Neužívá bilance, ani neporovnává výnosy a náklady za účelem zjištění výsledku hospodaření. Jeho dominujícími složkami jsou pohledávky a dluhy, stav a pohyb peněžních prostředků a stav rozdílu majetku celkem a dluhů celkem, který byl zjišťovaný pravidelnou inventarizací. Jednoduché účetnictví vzniklo pravděpodobně někdy ve 14. století. Právě v zemích Koruny české představovalo jednoduché účetnictví, které bylo pod vlivem kameralistiky, jediný systém hospodářských záznamů. Původní jednoduché účetnictví bylo soustavou záznamů o dílčích hospodářských skutečnostech, které se týkaly daného podniku. Tyto záznamy poskytovaly informace o stavu a pohybu složek jeho majetku, zejména o peněžních prostředcích, pohledávkách a dluzích. Za předpokladu, že byly prováděny pravidelné inventarizace majetku a dluhů, poskytovalo také informace o výsledku ročního hospodaření porovnáním ryzího jmění¹⁵⁴ z konce minulého roku se stavem ryzího jmění na konci běžného roku.¹⁵⁵ A tak je hospodářský výsledek v podstatě shodný se stavem peněžních prostředků. Obdobu jednoduchého účetnictví používáme

¹⁴⁹ Např. i jen fiktivně.

¹⁵⁰ Rubriky jsou zde používány místo účtů. Rubriky jsou příjmové a výdajové, z nichž každá má vlevo předpis (tedy zápis nároků) a vpravo plnění (zápis plateb).

¹⁵¹ Tamtéž, s. 12-13.

¹⁵² HRDÝ, M.; PLACHÁ, D., Účetní systémy v českých zemích od 18. století do současnosti, s. 74-75.

¹⁵³ Podle Janhuby není jednoduchým účetnictvím v dnešním smyslu, ale měli bychom jej nazývat spíše elementárním.

¹⁵⁴ Ryzí jmění vyjadřuje rozdíl mezi majetkem a dluhy.

¹⁵⁵ JANHUBA, M., *Základy teorie účetnictví*, s. 15-17.

i v současnosti, je jí tzv. daňová evidence, která klade důraz zejména na daňové příjmy a výdaje.¹⁵⁶

Janhuba dále uvádí, že systematickou účetní knihou byl popisník, v němž byly zaznamenány stavy majetku a dluhů podniku, které byly zjištěny na základě pravidelné (roční) inventury a soupisu majetku a dluhů. Další knihou byl úvěrní deník, v němž byly zaznamenány pohledávky a dluhy běžného roku v chronologickém pořadí. Hlavní knihou byla kniha pohledávek a dluhů, která obsahovala osobní účty jednotlivých dlužníků a věřitelů podniku. V pokladní knize bylo účtováno o stavu a pohybu peněžních prostředků a v pomocných knihách, které byly označovány jako zásobníky, se účtovalo o stavu a pohybu jednotlivých majetkových součástí, často pouze v naturálním vyjádření.¹⁵⁷

Podvojně účetnictví

Janhuba popisuje podvojně účetnictví: „*Jde o univerzální soustavu, kterou je možno přizpůsobit každé organizačně-právní formě podniku, jeho vnitřní organizaci a velikosti.*“¹⁵⁸ Podle Janhuby je podvojně účetnictví nejstarší účetní soustavou. Pravidla vytváření a uskutečňování zápisů v této soustavě se v Evropě ustalovala pravděpodobně v období od 12. do konce 15. století v Itálii a ve Španělsku pod vlivem rozvinutého námořního obchodu se zeměmi Středního a Dálného východu. Formálně byl vývoj podvojněho účetnictví jako nástroje zaznamenávání obchodů ukončen na přelomu 14. a 15. století. Základní principy fungování soustavy přetrvávají až dodnes, vyvíjejí se jen formy a technika vedení účetnictví.¹⁵⁹ V podvojném účetnictví je na majetek nahlíženo ze dvou hledisek, jednak z hlediska jeho formy a dále pak z hlediska zdrojů jeho krytí. Při výpočtu výsledku hospodaření vycházíme z porovnání výnosů s náklady.¹⁶⁰

¹⁵⁶ STROUHAL, J.; aj., *Účetnictví: velká kniha příkladů*, s. 15.

¹⁵⁷ JANHUBA, M., *Základy teorie účetnictví*, s. 17.

¹⁵⁸ JANHUBA, M., *Základy teorie účetnictví*, s. 19.

¹⁵⁹ Tamtéž, s. 19.

¹⁶⁰ STROUHAL, J.; aj., *Účetnictví: velká kniha příkladů*, s. 15.

3.2 ÚČETNICTVÍ V OBDOBÍ PRVNÍ REPUBLIKY

Po vzniku Československé republiky bylo její účetnictví odvozeno z původních vzorů říšského obchodního zákoníku. Účetní závěrka se skládala z účtu rozvážného (nebo balance) sestavovaného k 31. 12. a ze závěrečného účtu zisku a ztráty za uplynulý rok.¹⁶¹ V letech 1918-1945 zde platily zákony z období Rakouska-Uherska, které upravovaly povinnost vedení obchodních knih plnoprávními obchodníky. Obsah těchto knih nebyl přímo určen, ale požadavkem bylo, aby z nich byly úplně patrný obchody a stav jmění obchodníka. Právní předpisy dále přiznávaly obchodním knihám tzv. průvodnost, což znamená schopnost podávat jimi důkaz v řízení před soudy i jinde. V této době ovšem nebyly žádným způsobem upraveny účetní soustavy či metody, ale byly používány různé příručky či učebnice účetnictví.¹⁶²

V období první republiky sledovalo účetnictví dva hlavní cíle. Prvním cílem bylo, aby účetnictví podávalo informace potřebné pro běžný obchodní styk a dále také informace a podklady požadované státem¹⁶³. Druhým cílem bylo poskytování informační podpory pro management podniku¹⁶⁴. V této době existovala právní úprava účetnictví¹⁶⁵ předepisující zřízení jednotlivých účetních knih, byla však velice obecná a týkala se především vnější stránky účetních zápisů.¹⁶⁶

V období první republiky existovaly dvě soustavy účetnictví, první z nich byla soustava jednoduchého účetnictví, která však byla považována za nedokonalou¹⁶⁷. Druhou byla soustava podvojného účetnictví. Zde jsou pro různé složky majetku zřizovány zvláštní

¹⁶¹ JANHUBA, M., *Základy teorie účetnictví*, s. 168.

¹⁶² HULEŠ, J. aj., *Novelizovaný zákon o účetnictví s výkladem*, s. 7.

¹⁶³ Např. v daňové oblasti.

¹⁶⁴ Lze říci, že účetnictví bylo nástrojem řízení.

¹⁶⁵ Účetnictví bylo upraveno obchodním zákoníkem.

¹⁶⁶ HRDÝ, M.; PLACHÁ, D., *Analýza historického vývoje účetnictví v českých zemích v letech 1918-2006*.

¹⁶⁷ Což je způsobeno tím, že tato soustava neúčtuje o hmotném majetku soustavně, a poskytuje tedy informace pouze občas. Dalším problémem je, že soustava jednoduchého účetnictví poskytuje pouze souhrnný výsledek hospodaření a nelze pomocí ní zjistit ÚVH jednotlivých činností.

účty¹⁶⁸, a proto mohou být veškeré změny v majetku detailně zaúčtovány. Účty používané v prvorepublikovém účetnictví lze klasifikovat jako **účty majetkové**¹⁶⁹, na kterých se účtovalo o skutečných zásobách a hodnotách a které svými zůstatky určovaly stav celkového jmění na konci každého sledovaného období¹⁷⁰, a jako **účty ryziho jmění**, které sloužily pro zúčtování celkového jmění, také jeho přírůstků a úbytků. Pro druhou skupinu účtů měly význam účty výsledkové¹⁷¹ a účet základní¹⁷². Účetní knihy byly téměř identické pro obě účetní soustavy a můžeme je rozdělit do dvou skupin na knihy řádné¹⁷³ a pobočné¹⁷⁴.¹⁷⁵

3.3 ÚČETNICTVÍ V OBDOBÍ POVÁLEČNÉM

Situace v úpravě účetnictví se změnila vydáním zákona č. 116/1946 Sb., o jednotné organizaci podnikového početnictví. Početnictví muselo vyhovovat potřebám hospodářského plánování, zvláštním potřebám jednotlivých hospodářských odvětví, ale také potřebám daňovým.¹⁷⁶

Koncem roku 1946 bylo vydáno nařízení č. 205/1946 Sb., kterým se stanoví jednotné účetní zásady. Toto nařízení mimo jiné stanovilo povinnost, že účetnictví organizované podle tohoto nařízení muselo: „*zachycovati písemně a uspořádaně stav a změny majetku (aktiv) a kapitálu (cizího neboli pasiv a vlastního neboli čistého jmění), náklady a výnosy a zjišťovati hospodářský výsledek podniku (zisk nebo ztrátu)*.“¹⁷⁷ Dále účetnictví muselo

¹⁶⁸ Počet účtů odpovídá počtu druhů majetku.

¹⁶⁹ Také nazývané jako zůstatkové účty nebo účty jmění.

¹⁷⁰ Tyto účty se dále členily na účty osobní a věcné.

¹⁷¹ Evidovaly příjmy a výdaje, které měly vliv na ryzí jmění.

¹⁷² Sloužil pro evidenci přírůstků a úbytků jmění způsobených mimořádnými událostmi, jako jsou např. živelné pohromy.

¹⁷³ Např. deník pokladní, kniha hlavní.

¹⁷⁴ Např. kniha faktur vydaných, kniha faktur přijatých a kniha mezd.

¹⁷⁵ HRDÝ, M.; PLACHÁ, D., Analýza historického vývoje účetnictví v českých zemích v letech 1918-2006.

¹⁷⁶ Zákon č. 116/1946 Sb., o jednotné organizaci podnikového početnictví.

¹⁷⁷ Vládní nařízení č. 205/1946 Sb., kterým se stanoví jednotné účetní zásady, § 1, písm. a).

poskytovat údaje potřebné pro hospodářské plánování a pro daňové účely a také umožnit zjištění hospodárnosti podniků a jejich kontrolu. Toto nařízení dále stanovilo, že se v podnicích muselo vést podvojně účetnictví.¹⁷⁸

Nařízení také upravovalo účetní zápisy, účetní knihy, účetní doklady a účetní závěrku. Stanovilo, že účetní zápisy musely být prováděny ve dvojím sledu podle:

- a) *časového uspořádání účetních případů* – nazýváme je účetními zápisy časovými neboli chronologickými,
- b) *věcného uspořádání účetních případů* – nazývané zápisy účetními soustavnými neboli systematickými.¹⁷⁹

Nařízení dále stanovilo, že časové zápisy musely být zapsány do deníku (či do více deníků) a nemohly být nahrazeny sbírkou účetních dokladů. Účetní zápisy musely být zaznamenány inkoustem, strojem, nebo jiným prostředkem zaručujícím jejich trvanlivost. V nařízení také byla zmínka o analytické evidenci¹⁸⁰: *„Účetní zápisy o pohledávkách a dlužích se musí rozváděti podle jednotlivých dlužníků a věřitelů; o změnách jednotlivých pohledávek a dluhů se musí prováděti účetní zápisy též podle časového uspořádání účetních případů v deníku.“*¹⁸¹ Účetní zápisy se prováděly do účetních knih, které mohly být vedeny jako volné listy, nebo mohly být vázané.¹⁸²

Co se týká účetních dokladů, bylo v nařízení uvedeno, co musely obsahovat: datum přijetí došlých, nebo datum vystavení odeslaných podnikových písemností, text objasňující účetní případ, peněžní částku nebo údaj o množství, které mají být zaúčtovány, atd. Dále bylo stanoveno, že doklady musely být očíslovány dle předem stanoveného pořádku a také, že nesměly být psány obyčejnou tužkou.¹⁸³

¹⁷⁸ Vládní nařízení č. 205/1946 Sb., kterým se stanoví jednotné účetní zásady.

¹⁷⁹ Tamtéž.

¹⁸⁰ Ač ještě nebyla jako analytická evidence pojmenována.

¹⁸¹ Vládní nařízení č. 205/1946 Sb., kterým se stanoví jednotné účetní zásady, § 6, odst. 4.

¹⁸² Vládní nařízení č. 205/1946 Sb., kterým se stanoví jednotné účetní zásady.

¹⁸³ Tamtéž.

Nařízení určovalo, že pro účely jednotné organizace účetnictví existovaly dva druhy účtů, a to **rozvahové** zachycující stav a změny majetku a kapitálu podniku, a **výsledkové** zachycující náklady a výnosy. Také stanovilo, že není povoleno vést účty smíšené¹⁸⁴ ¹⁸⁵.

3.4 ÚČETNICTVÍ V 50. A 60. LETECH

Pro období 50. let bylo nejdůležitějším předpisem vládní nařízení č. 41/1952 Sb., kterým se stanoví zásady pro účetní evidenci (účetní zásady). Tento předpis byl mnohem obsáhlejší a komplexnější než předchozí normy. Svou strukturou začínal připomínat dnešní zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.¹⁸⁶

Úkolem účetní evidence bylo podle tohoto nařízení sledovat a kontrolovat ve všech účetních jednotkách¹⁸⁷:

- průběh plnění státního plánu rozvoje národního hospodářství a státního rozpočtu,
- sloužit k ochraně socialistického vlastnictví,
- umožňovat kontrolu hospodářské, rozpočtové a finanční kázně všech hospodářských, rozpočtových a ostatních organizací (také rozbor jejich hospodářské činnosti a finančního stavu),
- poskytovat podklady pro kontrolu plnění technicko-hospodářských norem,
- poskytovat podklady pro určování vhodné odměny za práci podle zásluhy.¹⁸⁸

¹⁸⁴ Tedy takové, které vykazovaly zůstatky jak rozvahové, tak výsledkové.

¹⁸⁵ Vládní nařízení č. 205/1946 Sb., kterým se stanoví jednotné účetní zásady.

¹⁸⁶ HRDÝ, M.; PLACHÁ, D., Analýza historického vývoje účetnictví v českých zemích v letech 1918-2006.

¹⁸⁷ Pojem účetní jednotka upravuje § 6 výše zmíněného nařízení – patří mezi ně podniky, popř. závody, zařízení a organizace hospodařící podle zásad chozrasčotu (hospodářské organizace), ústřední úřady, ostatní úřady, národní výbory, soudy aj.

¹⁸⁸ Vládní nařízení č. 41/1952 Sb., kterým se stanoví zásady pro účetní evidenci (účetní zásady).

Část čtvrtá tohoto nařízení se zabývala základními prostředky¹⁸⁹, jejich odpisy a investicemi. Základní prostředky se dělily na základní prostředky po jejich dokončení¹⁹⁰, základní prostředky po jejich převzetí¹⁹¹ a základní prostředky, které se vyúčtovaly ročně v částce na ně vynaložené v daném účetním roce bez zřetele na to, zda byl dokončen celý komplex prací¹⁹². Nařízení také popisovalo, co k základním prostředkům nepatřilo, ale evidovalo se jako oběžný majetek. V této době se za oběžný majetek považoval předmět, který měl dobu upotřebení kratší než jeden rok (bez ohledu na cenu) a hodnotu měl nižší než limit, který stanovila účetní jednotka, nejvýše do částky 3 000 Kčs (bez ohledu na dobu použitelnosti), speciální nástroje a přípravky (bez ohledu na cenu), mladá zvířata a zvířata ve výkrmu, pracovní oděv a obuv a ložní výbava (bez ohledu na cenu a dobu použitelnosti).¹⁹³ V § 50 tohoto nařízení jsou popsány odpisy: *„Pořizovací hodnota základních prostředků s výjimkou základních prostředků v rezervě (na skladě) se přenáší zúčtováním odpisů podle stanovených norem do nákladů na výrobu nebo na oběh.“*¹⁹⁴

Část šestá se věnovala úschově písemností účetní evidence. Účetní knihy, účetní doklady, účetní výkazy, kalkulační listy a ostatní písemnosti se ukládaly v předem stanoveném pořádku do zvláštních místností nebo skříní (účetních archivů), to vše na zodpovědnost hlavního (vedoucího) účetního. Přijaté písemnosti do účetního archivu se zapisovaly do vázané knihy (archivní kniha).¹⁹⁵

¹⁸⁹ Dlouhodobý majetek.

¹⁹⁰ Jako např. stavby, budovy aj.

¹⁹¹ Jako např. dopravní prostředky, dospělá tažná a chovná zvířata aj.

¹⁹² Takto se zaúčtovaly např. investiční náklady spojené s vysázením porostů, s pracemi na pozemích aj.

¹⁹³ Vládní nařízení č. 41/1952 Sb., kterým se stanoví zásady pro účetní evidenci (účetní zásady).

¹⁹⁴ Vládní nařízení č. 41/1952 Sb., kterým se stanoví zásady pro účetní evidenci (účetní zásady), § 50.

¹⁹⁵ Vládní nařízení č. 41/1952 Sb., kterým se stanoví zásady pro účetní evidenci (účetní zásady).

Zákon z konce roku 1952 nařizoval, že se v účetních jednotkách musela zřídit pozice hlavního (vedoucího) účetního¹⁹⁶ a k vedení účetní služby se musely zřídit ústřední účtárny, hlavní účtárny nebo účtárny jako samostatné organizační útvary (nesměly být začleněny do jiného organizačního útvaru), které povedou hlavní účetní.¹⁹⁷

Účetní evidence zahrnuje tři komponenty:

- a) *běžná účetní evidence* – zachycoval se v ní stav hospodářských prostředků a jejich změny při výrobní a jiné hospodářské činnosti, což znamená, že sloužil pro evidenci účetních případů. Běžná účetní evidence by měla být vedena tak, aby umožnila sestavování a předkládání účetních a statistických výkazů v předem stanovených lhůtách,
- b) *účetní výkazy* – podávaly informace o průběhu plnění plánů a rozpočtů účetních jednotek,
- c) *souhrnné účetní výkazy* – poskytovaly přehled souhrnných údajů o průběhu plnění státního plánu rozvoje národního hospodářství podle jednotlivých hospodářských odvětví a státního rozpočtu podle jeho členění.

V oblasti soustavných zápisů se objevily pojmy syntetická a analytická evidence.¹⁹⁸

V roce 1958 bylo přijato další vládní nařízení č. 30/1958 Sb., kterým se stanoví zásady pro účetní evidenci (účetní zásady)¹⁹⁹ a v 60. letech bylo přijato další nařízení, vládní nařízení č. 120/1961 Sb., o změně vládního nařízení č. 30/1958 Sb., kterým se stanoví zásady pro účetní evidenci (účetní zásady).²⁰⁰

¹⁹⁶ V § 3 odst. 1 tohoto zákona je napsáno, že hlavní účetní vede ústřední nebo hlavní účtárnu a vedoucí účetní vede účtárnu.

¹⁹⁷ Zákon č. 54/1952 Sb., o hlavních (vedoucích) účetních a o organizaci účetní služby.

¹⁹⁸ HRDÝ, M.; PLACHÁ, D., Analýza historického vývoje účetnictví v českých zemích v letech 1918-2006.

¹⁹⁹ Vládní nařízení č. 30/1958 Sb., kterým se stanoví zásady pro účetní evidenci (účetní zásady).

²⁰⁰ Vládní nařízení č. 120/1961 Sb., o změně vládního nařízení č. 30/1958 Sb., kterým se stanoví zásady pro účetní evidenci (účetní zásady).

3.5 ÚČETNICTVÍ V 70. LETECH A DÁLE

V roce 1971 se účetnictví přesunulo do tzv. informační soustavy organizací. Tuto oblast upravovalo nařízení vlády č. 53/1971 Sb., o informační soustavě organizací. Toto nařízení stanovilo povinnost každé organizace vést účetnictví spolu se statistikou a operativní evidencí. Cílem účetnictví zde bylo sledovat stav a pohyb hospodářských prostředků²⁰¹ v organizaci, zjišťovat výsledek hospodaření a hodnotit hospodaření organizace, její činnosti a dosažené výsledky. Organizace byly povinny vést účetnictví za organizaci jako celek a v hospodářských organizacích bylo požadováno také vedení vnitropodnikového účetnictví.²⁰²

V 80. letech bylo účetnictví stále součástí informační soustavy organizací. Informace z účetnictví se používaly i v rozborech, které byly jedním z podkladů pro hodnocení hospodářské činnosti organizace. Účetnictví mohlo být v této době vedeno buď v jednoduché, nebo podvojně účetní soustavě. Pro obě tyto soustavy platilo, že v nich muselo být účetnictví vedeno průkazným způsobem, úplně, pravdivě a včas.²⁰³

Na počátku 90. let vymezil povinnost vést účetnictví zákon č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání občanů. Tento zákon určoval např. oprávnění k podnikatelské činnosti vznikající registrací provedenou na základě žádosti u orgánu příslušného k registraci. Pokud byly podmínky a náležitosti žádosti v souladu s tímto zákonem, provedl orgán registraci. Podnikatelé měli podle tohoto zákona povinnost vést účetnictví v souladu se stanovenými účetními zásadami. Stále měli na výběr, zda budou vést účetnictví jednoduché, nebo podvojně. Na základě účetnictví byly prokazovány příjmy, výdaje a výsledek podnikatelské činnosti, dále také majetek sloužící k provozování podnikatelské činnosti a výdaje z ní vyplývající.²⁰⁴ Dalším důležitým předpisem byl zákon ze dne 19. dubna 1990, kterým se mění a doplňuje zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu.²⁰⁵

²⁰¹ Ty jsou děleny se zřetelem na jejich druh (aktiva) a zdroje (pasiva).

²⁰² HRDÝ, M.; PLACHÁ, D., Analýza historického vývoje účetnictví v českých zemích v letech 1918-2006.

²⁰³ HRDÝ, M.; PLACHÁ, D., Analýza historického vývoje účetnictví v českých zemích v letech 1918-2006.

²⁰⁴ Zákon č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání občanů.

²⁰⁵ Zákon č. 107/1990 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu.

Nejdůležitějším předpisem této doby byl ovšem zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který vešel v platnost 1. 1. 1992.²⁰⁶ Tento zákon je pravidelně novelizován²⁰⁷ a doplňován prováděcími vyhláškami. Podle § 36 tohoto zákona vydává ministerstvo také České účetní standardy za účelem srovnatelnosti účetních závěrek a pro dosažení souladu při používání účetních metod.²⁰⁸

V dnešní době je důležitým pojmem harmonizace účetnictví. Její potřeba vyvstala se vznikem Evropské unie a je zakotvena v tzv. Římských smlouvách.²⁰⁹ Jak již bylo řečeno, tato problematika není předmětem diplomové práce.

²⁰⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 40.

²⁰⁷ Od roku 1992 do roku 2009 byl 17krát novelizován.

²⁰⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 36.

²⁰⁹ HRDÝ, M.; PLACHÁ, D., Analýza historického vývoje účetnictví v českých zemích v letech 1918-2006.

PRAKTICKÁ ČÁST

4 Účetní a daňová problematika v České republice

Od 90. let dvacátého století lze říci, že český účetní systém můžeme zařadit mezi ty, u kterých je účetnictví značně ovlivněno daněmi (a to především daněmi z příjmů). Příčinu bychom mohli shledávat v tom, že tvorba historicky prvního českého zákona o účetnictví²¹⁰ probíhala za účasti francouzské asistence.²¹¹ Jak uvádějí Nobes a Parker, Francie patří mezi skupinu zemí²¹², ve kterých je účetnictví ovlivňováno daňovou soustavou.²¹³ Do budoucna se ovšem předpokládá, že daně budou plně odděleny od účetnictví, což by znamenalo, že hospodářské jevy budou evidovány ve dvou soustavách.²¹⁴

Problematika týkající se vzájemného ovlivňování daní a účetnictví je však v České republice neustále diskutovaným tématem. Z tohoto důvodu je jí věnována praktická část diplomové práce. Prvním tématem jsou odpisy a druhým je problematika daňové uznatelnosti leasingových splátek u finančního pronájmu.

Na tomto místě je však nutné zdůraznit, že ač je účetnictví ovlivňováno daněmi, není jeho úkolem sloužit prvotně daňovým potřebám. Jeho funkcí ani úkolem tedy není vyjádřit správným způsobem základ daně z příjmů, i když je tak v rámci některých účetních modelů činěno. Význam účetnictví spočívá v podávání spolehlivých informací o ekonomické zdatnosti daného subjektu tak, aby na jejich základě mohl každý informovaný uživatel vyvodit odpovídající závěry a učinit rozhodnutí.²¹⁵

²¹⁰ Schváleného v roce 1991.

²¹¹ MALÍKOVÁ, O., *České účetnictví na pozadí historického vývoje*, s. 74.

²¹² Dalšími zeměmi ze stejné skupiny jsou Belgie a Španělsko.

²¹³ NOBES, CH.; PARKER, R., *Comparative International Accounting*, s. 58-59.

²¹⁴ MALÍKOVÁ, O., *České účetnictví na pozadí historického vývoje*, s. 74.

²¹⁵ FICBAUER, J., *Význam IFRS pro rozvoj tržního prostředí*.

4.1 ODPISY

§ 26 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů²¹⁶ definuje odpisování jako:

„Odpisováním se pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.“²¹⁷

U odpisů je velice důležité rozlišovat účetní a daňové hledisko. Účetní jednotky mají povinnost odpisovat majetek, jež vyplývá z ustanovení § 25 odst. 3 zákona č. 563/1991Sb., o účetnictví^{218, 219}. Odpisy uplatňované v účetnictví jsou vždy odpisy uplatňované podle ZÚ²²⁰, odpisy podle ZDP²²¹ používají účetní jednotky při úpravě účetního výsledku hospodaření²²² na daňový základ²²³. Způsob výpočtu účetních odpisů si stanoví sama účetní jednotka tak, aby co nejvíce odpovídaly skutečnému opotřebení daného dlouhodobého majetku²²⁴, oproti tomu způsob výpočtu daňových odpisů je stanoven v ZDP^{225, 226}.

Ilustrativní příklad č. 1

V tomto ilustrativním příkladu bude v několika částech porovnáván vliv účetních odpisů na ÚVH a vliv daňových odpisů na výši základu pro výpočet daně z příjmů právnických osob²²⁷. V posledních dvou částech je porovnáno užití možných způsobů výpočtu

²¹⁶ Dále jen ZDP.

²¹⁷ ZDP, § 26 odst. 5.

²¹⁸ Dále jen ZÚ.

²¹⁹ ZÚ, ve znění pozdějších předpisů, § 25 odst. 3.

²²⁰ Dále jen účetní odpisy.

²²¹ Dále jen daňové odpisy.

²²² Dále jen ÚVH.

²²³ Dále jen DZ.

²²⁴ Cenovou hranici vstupu do dlouhodobého majetku si také určí sama účetní jednotka.

²²⁵ V tomto zákoně je také stanovena hranice vstupu do dlouhodobého majetku, pro hmotný majetek v § 26 odst. 2 písm. a) a pro nehmotný majetek § 32a odst. 1 písm. b).

²²⁶ ZDP, ZÚ.

²²⁷ Dále jen DP PO.

daňových odpisů a jejich vliv na výši daňového základu. První možností jsou mimořádné odpisy, které jsou porovnány s daňovými odpisy rovnoměrnými a následně je uvedena možnost, kterou měli pronajímatelé majetku do konce roku 2007, a to možnost pronajímatele odpisovat majetek pomocí leasingových odpisů v případě finančního pronájmu. Leasingové odpisy jsou zde porovnány jak s daňovými odpisy rovnoměrnými, tak zrychlenými. V následující tabulce je shrnuto zadání ilustrativního příkladu.

Tab. 4.1 - Zadání ilustrativního příkladu

PC ²²⁸ balicího stroje	1 000 000,0 Kč
PC automobilu	200 000,0 Kč
ÚVH firmy za každý rok před odečtením odpisů	500 000,0 Kč
Plánovaná doba životnosti balicího stroje	10 let
Předpokládaný počet vyrobených výrobků	8 000 000 ks
Plánovaná doba životnosti automobilu	4 roky

Zdroj: vlastní zpracování

Oba uvedené druhy majetku jsou zařazeny do 2. odpisové skupiny majetku. Doba odpisování v této skupině činí 5 let.²²⁹

4.1.1 Odpisování podle ZÚ a ZDP

a) Odpisy podle ZDP

Výpočet daňových odpisů je tímto zákonem přesně stanoven. Podle tohoto zákona mohou firmy uplatnit jeden ze dvou způsobů výpočtu daňových odpisů a to odpisy rovnoměrné, či zrychlené.²³⁰

²²⁸ Pořizovací cena.

²²⁹ ZDP, § 30 odst. 1, ZDP Příloha č. 1.

²³⁰ ZDP, § 30 odst. 2.

Rovnoměrné odpisy se řídí podle § 31 odst. 1 a zde podle písm. a) ZDP. Jak již bylo řečeno, balicí stroj je zařazen do 2. odpisové skupiny, v této odpisové skupině činí výše odpisu v prvním roce odpisování 11 % a ve druhém 22,25 %.²³¹

Vzorec pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů:

$$O = \frac{VC \times ROS}{100} \quad ^{232} \quad (5.1)$$

Zrychlené odpisy. U tohoto druhu odpisů je místo odpisových sazeb využíváno koeficientů. Pro první rok činí koeficient ve 2. odpisové skupině hodnotu 5 a pro další roky 6.²³³ Následují vzorce pro výpočet zrychlených daňových odpisů, které se používají v prvním roce a v dalších letech odpisování majetku:

1. rok

$$O = \frac{VC}{K \text{ pro 1.rok}} \quad ^{234} \quad (5.2)$$

Další roky

$$O = \frac{2 \times ZC}{K \text{ pro další roky} - \text{počet let, po které již byl majetek odpisován}} \quad ^{235} \quad (5.3)$$

kde:

O = odpis

VC = vstupní cena majetku, ze které bude odpisováno

ROS = roční odpisová sazba

ZC = zůstatková cena

K = koeficient

²³¹ ZDP, § 31 odst. 1 písm. a).

²³² ZDP, § 31 odst. 7.

²³³ ZDP, § 32 odst. 1.

²³⁴ ZDP, § 32 odst. 2 písm. a).

²³⁵ ZDP, § 32 odst. 2 písm. b).

b) Odpisy podle ZÚ

Účetní odpisy, které může účetnictví jednotka využít, jsou např. odpisy časové, nebo výkonové. Časové odpisy se dále dělí na zrychlené, zpomalené a rovnoměrné. Volba použitého způsobu odpisování záleží na tom, která z variant bude lépe odrážet skutečné opotřebení majetku.^{236,237}

Účetní odpisy časové se vypočtou na základě předpokládané doby životnosti majetku, kterou si určí účetní jednotka.

- *Rovnoměrné účetní odpisy* – jejich výpočet stanovuje vzorec (5.4).

$$O = \frac{VC}{t} \quad ^{238} \quad (5.4)$$

kde:

VC = vstupní cena

t = doba odpisování

Následující tabulka uvádí porovnání účetních odpisů časových rovnoměrných s daňovými odpisy zrychlenými. Také uvádí výsledný daňový základ.

²³⁶ Tyto tři možnosti také nejsou vyčerpávající, účetní jednotka si může zvolit i jiný způsob odpisování, pokud bude přesnější v zobrazení skutečné výše opotřebení majetku.

²³⁷ VALOUCH, P., Účetní a daňové odpisy 2010, s. 41-42.

²³⁸ VALOUCH, P., Účetní a daňové odpisy 2010, s. 43.

Tab. 4.2 - Porovnání účetních odpisů časových rovnoměrných a daňových odpisů zrychlených a výsledné ovlivnění daňového základu

Rok	Účetní odpisy časové rovnoměrné	Účetní výsledek hospodaření	Daňové odpisy zrychlené	Rozdíl mezi odpisy daňovými a časovými	Daňový základ
1.	100 000,0	400 000,0	200 000,0	-100 000,0	300 000,0
2.	100 000,0	400 000,0	320 000,0	-220 000,0	180 000,0
3.	100 000,0	400 000,0	240 000,0	-140 000,0	260 000,0
4.	100 000,0	400 000,0	160 000,0	-60 000,0	340 000,0
5.	100 000,0	400 000,0	80 000,0	20 000,0	420 000,0
6.	100 000,0	400 000,0	0,0	100 000,0	500 000,0
7.	100 000,0	400 000,0	0,0	100 000,0	500 000,0
8.	100 000,0	400 000,0	0,0	100 000,0	500 000,0
9.	100 000,0	400 000,0	0,0	100 000,0	500 000,0
10.	100 000,0	400 000,0	0,0	100 000,0	500 000,0

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že jelikož je výše účetních odpisů po celých deset let stejná²³⁹, je stále stejně vysoká i výše ÚVH. V prvních pěti letech je DZ ovlivněn daňovými odpisy. Snižování základu pro výpočet DP PO je pro firmy z počátku užívání stroje velice výhodné z toho důvodu, že firma prozatím nemusí dosahovat příjmů za výrobky vyrobené daným strojem a snížením DP PO firma získá část peněžních prostředků, které vynaložila na nákup stroje.

Během prvních čtyř let jsou daňové odpisy větší než účetní, což znamená, že ÚVH je vyšší než DZ. V pátém roce je tomu naopak, daňový odpis je menší než účetní, a proto je ÚVH nižší než DZ. Účetní jednotka v pátém roce uplatnila v účetnictví vyšší náklady v podobě odpisů, než na které měla nárok z daňového hlediska, a proto musí být rozdíl mezi nimi k ÚVH přičten a zdaněn. V následujících pěti letech, musí být celková výše účetních odpisů k ÚVH při převodu na DZ vždy přičtena, neboť jsou v celkové výši daňově neuznatelné a musejí být tedy zdaněny.

²³⁹ Ač je tento předpoklad prakticky nereálný.

- *Zrychlené účetní odpisy* se používají u majetku, který ztrácí největší část své hodnoty v prvních letech odpisování (nejčastěji výpočetní technika). Odpisy se od prvního roku snižují.²⁴⁰

Vzorec pro výpočet zrychlených účetních odpisů:

$$O = \frac{2 \times VC \times (t+1-i)}{t \times (t+1)} \quad 241 \quad (5.5)$$

kde:

i = rok odpisování

- *Zpomalené účetní odpisy* se používají v případě, že majetek ztrácí hodnotu především ke konci své životnosti.²⁴²

Vzorec pro výpočet zpomalených účetních odpisů:

$$O = \frac{2 \times VC \times i}{t \times (t+1)} \quad 243 \quad (5.6)$$

Následující tabulka shrnuje porovnání účetních odpisů zpomalených a daňových odpisů zrychlených a ukazuje výslednou výši daňového základu.

²⁴⁰ VALOUCH, P., Účetní a daňové odpisy 2010, s. 45.

²⁴¹ Tamtéž, s. 45.

²⁴² Tamtéž, s. 47.

²⁴³ Tamtéž, s. 47.

Tab. 4.3 - Porovnání zpomalených účetních odpisů se zrychlenými daňovými odpisy a výsledné ovlivnění daňového základu

Rok	Účetní odpisy časové zpomalené	Účetní výsledek hospodaření po odečtení účetních odpisů	Daňové odpisy zrychlené	Rozdíl do DZ	DZZ ²⁴⁴
1.	18 182,0	481 818,0	200 000,0	-181 818,0	300 000,0
2.	36 364,0	463 636,0	320 000,0	-283 636,0	180 000,0
3.	54 546,0	445 454,0	240 000,0	-185 454,0	260 000,0
4.	72 728,0	427 272,0	160 000,0	-87 272,0	340 000,0
5.	90 910,0	409 090,0	80 000,0	10 910,0	420 000,0
6.	109 091,0	390 909,0	0,0	109 091,0	500 000,0
7.	127 273,0	372 727,0	0,0	127 273,0	500 000,0
8.	145 455,0	354 545,0	0,0	145 455,0	500 000,0
9.	163 637,0	336 363,0	0,0	163 637,0	500 000,0
10.	181 814,0	318 186,0	0,0	181 814,0	500 000,0

Zdroj: vlastní zpracování

Jak tato, tak předchozí tabulka ukazují, že volba způsobu účetního odpisování ovlivňuje pouze účetní výsledek hospodaření. Ať si firma zvolí jakýkoli způsob výpočtu účetních odpisů, bude daňový základ stále stejně vysoký (v případě použití stejného výpočtu daňových odpisů). Pokud jsou účetní odpisy vyšší než daňové, je řešení stejné jako u předchozího příkladu. Rozdíl musí být při převodu na DZ přičten k ÚVH a zdaněn. Jak je zde vidět, je možné, aby firma zvolila zároveň účetní odpisy zpomalené, pokud tento způsob nejvěrohodněji odráží skutečnou výši opotřebení balicího stroje, a zároveň pro daňové účely zvolila daňové odpisy zrychlené.

K určení výše daňového základu se musí firmy propočítat nejprve přes výpočet účetního výsledku hospodaření, který je ovlivněn účetními náklady, a poté jeho úpravě daňově neuznatelnými položkami. Tato skutečnost vyjadřuje zmíněné propojení účetnictví s daněmi. Pokud by byly tyto dvě oblasti odděleny, v účetnictví by se vypočetl účetní výsledek hospodaření, který by se již dále neupravoval, a v „soustavě daňové“ by se využívaly pouze daňové uznatelné náklady a výnosy a přímo se vypočetl základ daně.

²⁴⁴ Daňový základ před zaokrouhlením.

Účetní odpisy výkonové jsou závislé na předpokládaném počtu vyrobených výrobků celkem a na počtu vyrobených výrobků v jednotlivých letech.

$$\text{Odpis připadající na 1 výrobek} = \frac{VC}{\text{množství vyrobených výrobků celkem}}^{245} \quad (5.7)$$

$$O = \text{odpis na 1 výrobek} \times \text{množství výrobků vyrobených za daný rok}^{246} \quad (5.8)$$

Tyto odpisy opět ovlivní pouze účetní výsledek hospodaření a do daňového základu se opět promítnou daňové odpisy. Volba způsobu výpočtu účetních odpisů záleží pouze na tom, který způsob bude lépe vyjadřovat skutečné opotřebení majetku. Následující tabulka ukazuje porovnání výši výsledků hospodaření při zvolení účetních odpisů časových zpomalených a účetních odpisů výkonových.

Tab. 4.4 - Porovnání výši výsledků hospodaření při zvolení účetních odpisů časových zpomalených a účetních odpisů výkonových

Rok	Počet vyrobených výrobků v jednotlivých letech	Účetní odpisy výkonové	ÚVH při použití účetních odpisů výkonových	Účetní odpisy časové zpomalené	ÚVH při použití účetních odpisů časových zpomalených	Rozdíl ve velikosti ÚVH ²⁴⁷
1.	530000,0	66250,0	433750,0	18182,0	481818,0	48068,0
2.	570000,0	71250,0	428750,0	36364,0	463636,0	34886,0
3.	650000,0	81250,0	418750,0	54546,0	445454,0	26704,0
4.	700000,0	87500,0	412500,0	72728,0	427272,0	14772,0
5.	810000,0	101250,0	398750,0	90910,0	409090,0	10340,0
6.	870000,0	108750,0	391250,0	109091,0	390909,0	-341,0
7.	920000,0	115000,0	385000,0	127273,0	372727,0	-12273,0
8.	1050000,0	131250,0	368750,0	145455,0	354545,0	-14205,0
9.	1000000,0	125000,0	375000,0	163637,0	336363,0	-38637,0
10.	900000,0	112500,0	387500,0	181814,0	318186,0	-69314,0

Zdroj: vlastní zpracování

²⁴⁵ Vlastní tvorba.

²⁴⁶ Vlastní tvorba.

²⁴⁷ ÚVH při použití účetních odpisů časových zpomalených - ÚVH při použití účetních odpisů výkonových.

Údaje vypočtené ve sloupcích označených ÚVH by firma uvedla v rozvaze v položce výsledek hospodaření běžného účetního období. V případě, že by účetní výsledek hospodaření před odečtením účetních odpisů nečinil 500 000,- Kč jako v tomto příkladu, ale např. 16 250,- Kč a účetní odpisy výkonové by činily 66 250,- Kč, byl by účetní výsledek hospodaření -50 000,- Kč, firma by tedy byla ve ztrátě. Pokud by ovšem již neměla nárok na uplatnění daňových odpisů, musela by celkovou částku účetních odpisů uplatněnou v nákladech přičíst k ÚVH daného roku (v tomto případě ke ztrátě) a daňový základ by poté činil 16 250,- Kč. Firma by tedy i přes ztrátu dosaženou v účetnictví musela zaplatit DP PO.

4.1.2 Odpisování technického zhodnocení

Co je považováno za technické zhodnocení²⁴⁸, je definováno pouze daňovými předpisy²⁴⁹, nikoli předpisy účetními.²⁵⁰

Firma začíná k 1. 1. xx01 odpisovat automobil v hodnotě 200 000,- Kč, jehož dobu používání plánuje na 4 roky. K 1. 1. roku xx03 firma provedla na automobilu zhodnocení ve výši 20 000,- a k 30. 6. další zhodnocení ve výši 27 000,- Kč. Výše celkového zhodnocení převyšuje 40 000,- Kč, a proto ho firma musí odpisovat podle ZDP.²⁵¹ Připomeňme, že dobu životnosti automobilu firma odhaduje na 4 roky.

Daňové odpisy technického zhodnocení - účetní jednotka může zvolit, zda bude používat daňové odpisy rovnoměrné nebo zrychlené.

²⁴⁸ Výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud jejich úhrn převyší částku 40 000,- Kč za účetní období. Technickým zhodnocením jsou také uvedené výdaje, které nepřevyší částku 40 000,- Kč, ale poplatník je na základě svého rozhodnutí neuplatní do nákladů podle § 24 odst. 2 písm. zb).

²⁴⁹ ZDP, § 33 odst. 1.

²⁵⁰ VALOUCH, P., Účetní a daňové odpisy 2010, s. 50.

²⁵¹ Kdyby zhodnocení nedosáhlo výše 40 000,- Kč, ale např. 39 000,- Kč, firma by jej mohla odepsat do nákladů hned v tom období, kdy k němu došlo. Také v případě, že by firma druhé zhodnocení ve výši 27 000,- Kč provedla až v následujícím roce, uplatnily by se obě tyto částky opět přímo do nákladů v tom roce, kdy byly pořízeny.

- *rovnoměrné*

Roční odpisová sazba majetku ve 2. odpisové skupině pro zvýšenou vstupní cenu je 20 %²⁵². Vzorec pro výpočet rovnoměrných odpisů technického zhodnocení:

$$O = \frac{ZVC \times ROS \text{ pro } ZVC}{100} \quad ^{253} \quad (5.9)$$

kde:

ZVC = zvýšená vstupní cena majetku, ze které bude odpisováno

Odpis v roce xx01: $200\,000 * 11 \div 100 = 22\,000,-$ Kč

Odpis v letech xx02, xx03, xx04 a xx05: $247\,000 * 20 \div 100 = 49\,400,-$ Kč.

U rovnoměrných odpisů technického zhodnocení zůstane na konci roku xx05 zůstatková cena automobilu ve výši 27 400,- Kč, která bude odepsána do nákladů v roce xx06.

b) *zrychlené*

Koeficient pro zrychlené odpisování v případě zvýšení zůstatkové ceny činí 5.²⁵⁴ Vzorce pro výpočet odpisů ze zvýšené zůstatkové ceny:

1 rok

$$O = \frac{2 \times ZZC}{K \text{ platný pro } ZZC} \quad ^{255} \quad (5.10)$$

Další roky

$$O = \frac{2 \times ZZC}{K \text{ platný pro } ZZC - \text{počet let, po které již byl majetek odpisován}} \quad ^{256} \quad (5.11)$$

kde:

ZZC = zvýšená zůstatková cena

²⁵² § 31 odst. 1 písm. a) ZDP.

²⁵³ § 31 odst. 8 ZDP.

²⁵⁴ § 32 odst. 1.

²⁵⁵ § 32 odst. 3 písm. a).

²⁵⁶ § 32 odst. 3 písm. b).

Následující tabulka porovnává velikost daňových nákladů při použití rovnoměrných a zrychlených odpisů technického zhodnocení a následně vypočtenou výši daňového základu.

Tab. 4.5 - Srovnání možných výší daňových odpisů při odpisování majetku s technickým zhodnocením

Rok	Rovnoměrné odpisy TZ ²⁵⁷ (v Kč)	DZ při použití rovnoměrných odpisů majetku s TZ (v Kč)	Zrychlené odpisy TZ (v Kč)	DZ při použití zrychlených odpisů majetku s TZ (v Kč)
1.	22 000,0	478 000,0	40 000,0	460 000,0
2.	49 400,0	450 600,0	82 800,0	417 200,0
3.	49 400,0	450 600,0	62 100,0	437 900,0
4.	49 400,0	450 600,0	41 400,0	458 600,0
5.	49 400,0	450 600,0	20 700,0	479 300,0
6.	27 400,0	472 600,0	0,0	500 000,0

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že při použití rovnoměrných odpisů technického zhodnocení, jsou odpisy v prvních třech letech nižší, než při použití zrychlených, ale firma může odpisy uplatňovat do nákladů při použití rovnoměrných daňových odpisů o rok déle než při použití zrychlených daňových odpisů. Při použití zrychlených daňových odpisů může firma v prvních třech letech využít do nákladů vyšší částky, což je pro firmu výhodné, pokud očekává v následujících letech po začátku odpisování vysoké zisky.

Účetní odpisy technického zhodnocení by měly především znázornit skutečnou výši jeho opotřebení.

V 1. roce odpisování se vypočte účetní odpis standardně: $200\,000 \div 4 = 50\,000$, -Kč/rok

V druhém roce došlo k technickému zhodnocení, které zvýšilo cenu na 247 000,- Kč.

Odpisy pro roky xx02, xx03 a xx04 se spočtou jako: $247\,000 \div 4 = 61\,750$, - Kč

V průběhu roku xx05 se odepíše zůstatková cena ve výši 11 750,- Kč.

²⁵⁷ Technické zhodnocení.

Při tomto prvním způsobu výpočtu účetních odpisů TZ (způsob I) dojde v důsledku technického zhodnocení k prodloužení doby odpisování. Pokud by účetní jednotka usoudila, že v důsledku technického zhodnocení nedojde k prodloužení doby odpisování, musela by odpisovat automobil a jeho technické zhodnocení zvlášť (způsob II).²⁵⁸

Odpis v roce xx02 a xx03: $200\,000 \div 4 + 47\,000 \div 3 = 65\,667,-$ Kč

Odpis v roce xx04: 65 666,- Kč

Zda zvolit odpisy, které prodlouží dobu odpisování, či nikoli, závisí na volbě účetní jednotky. Jelikož by měly odpisy odrážet skutečné opotřebení, měla by firma vzít v úvahu, zda technické zhodnocení pouze vylepší využití daného automobilu, či zda by mohlo prodloužit jeho životnost. Volba účetní jednotky zde ovlivní pouze výsledek hospodaření. Firma se může rozhodnout, zda bude snižovat svůj ÚVH pouze během čtyř, či pěti let.

Následující tabulka ukazuje účetní výsledek hospodaření v případě, že se firma rozhodla použít účetních odpisů technického zhodnocení podle způsobu I (tedy prodloužené doby odpisování způsobené technickým zhodnocením ze 4 na 5 let) a ovlivnění daňového základu při použití daňových odpisů rovnoměrných.

Tab. 4.6 - Porovnání účetních odpisů TZ dle způsobu I a daňových rovnoměrných odpisů TZ a následné ovlivnění daňového základu

Rok	Účetní odpisy TZ (způsob I)	ÚVH po odečtení účetních odpisů	Daňové odpisy TZ rovnoměrné	Rozdíl do DZ	Daňový základ před zaokrouhlením
1.	50 000,0	450 000,0	22 000,0	28 000,0	478 000,0
2.	61 750,0	438 250,0	49 400,0	12 350,0	450 600,0
3.	61 750,0	438 250,0	49 400,0	12 350,0	450 600,0
4.	61 750,0	438 250,0	49 400,0	12 350,0	450 600,0
5.	11 750,0	488 250,0	49 400,0	-37 650,0	450 600,0
6.	0,0	500 000,-	27 400,0	-27 400,0	472 600,0

Zdroj: vlastní zpracování

²⁵⁸ VALOUCH, P., Účetní a daňové odpisy 2010, s. 51.

Předchozí tabulka ukazuje, že při použití daňových odpisů rovnoměrných a účetních odpisů podle způsobu I jsou v posledním roce uplatňovány pouze daňové odpisy, ÚVH není v tomto roce odpisy ovlivněn. V případě, že by při použití rovnoměrných daňových odpisů zvolila firma použití účetních odpisů podle způsobu II, došlo by k situaci, že poslední dva roky by odpisy automobilu ovlivňovaly pouze daňový základ, v účetnictví by tyto odpisy byly zaznamenávány pouze během prvních čtyř let.

4.1.3 Možnosti daňových odpisů

Mimořádné odpisy byly zavedeny v průběhu roku 2009 v souvislosti se snahou o řešení dopadů finanční krize na podnikatelské subjekty. Výhodou pro firmy bylo, že majetek, který byl pořízen od 1. ledna 2009 do 30. června 2010, mohl být odepsán²⁵⁹ za kratší dobu než v případě rovnoměrných či zrychlených odpisů. Částky odpisů uplatněné v nákladech jsou tím výrazně vyšší.

Tato možnost byla ovšem omezena jen pro majetek zařazený buď do 1., nebo do 2. odpisové skupiny. Majetek zařazený v 1. odpisové skupině se mohl odepsat ve výši 100 % ceny za 12 měsíců²⁶⁰ a majetek z 2. skupiny se mohl odepsat během 24 měsíců. Během prvních 12 měsíců se odepsalo 60 % ceny a během následujících 12 měsíců se odepsalo zbývajících 40 % ceny majetku.²⁶¹ Mimořádné odpisy se uplatňují s přesností na celé měsíce. Při zahájení, či ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze odpisy uplatnit pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období.²⁶²

V tomto příkladě opět vycházíme ze zadání v tabulce č. 1, dále zde bereme v úvahu účetní odpisy výkonové rovnoměrné (v každém roce jsou rovny 100 000,- Kč), ÚVH po odečtení účetních odpisů činí v každém roce 400 000,- Kč.

²⁵⁹ V některých případech, pokud majetek nebyl zatím zcela odepsán, tento způsob odpisování stále trvá.

²⁶⁰ ZDP, § 30a) odst. 1.

²⁶¹ ZDP, § 30a) odst. 2.

²⁶² ZDP, § 30a) odst. 3.

Firma si pořídila balicí stroj, jehož doba odpisování byla zahájena od 1. 1. 2010. Jelikož bude majetek odpisován přesně od ledna do prosince během dvou let, odepíše se 60 % v roce 2010 a zbylých 40 % v roce 2011.

Měsíční odpis:

Odpis 2010: 60 % z 1 000 000 = 600 000,- Kč

Odpis 2011: 40 % z 1 000 000 = 400 000,- Kč

Dalším příkladem je ten samý majetek ovšem s dobou odpisování od 1. 6. 2010.

Měsíční odpis:

Prvních 12 měsíců činí $= 0,6 * 1\,000\,000 = 600\,000^{263} \div 12 = 50\,000,-$ Kč

Dalších 12 měsíců činí $= 0,4 * 1\,000\,000 = 400\,000^{264} \div 12 = 33\,333,333$ Kč

Odpisy 2010: $50\,000 * 7 = 350\,000,-$ Kč

Odpisy 2011: $50\,000 * 5 + 33\,333,333 * 7 = 483\,333,3$ Kč

Odpisy 2012: $33\,333,333 * 5 = 166\,666,7$ Kč

Následující tabulka popisuje výši daňového základu při použití daňových odpisů rovnoměrných a obou možností mimořádných odpisů majetku.

Tab. 4.7 - Porovnání ovlivnění daňového základu při použití daňových odpisů rovnoměrných a obou druhů mimořádných odpisů

Rok	DOR	MO ²⁶⁵ od 1. 6. 2010	MO od 1. 1. 2010	DZ při použití DOR	DZ při použití MO od 1. 6. 2010	DZ při použití MO od 1. 1. 2010
2010	110 000,0	350 000,0	600 000,0	290 000,0	150 000,0	-100 000,0
2011	222 500,0	483 334,0	400 000,0	177 500,0	16 666,0	100 000,0
2012	222 500,0	166 666,0	0,0	177 500,0	333 334,0	500 000,0
2013	222 500,0	0,0	0,0	177 500,0	500 000,0	500 000,0
2014	222 500,0	0,0	0,0	177 500,0	500 000,0	500 000,0

Zdroj: vlastní zpracování

²⁶³ Celková suma, kterou firma odepíše během prvních 12 měsíců odpisování.

²⁶⁴ Celková suma, kterou firma odepíše během následujících 12 měsíců odpisování.

²⁶⁵ Mimořádné odpisy.

Tabulka ukazuje, že pokud by firma odpisovala mimořádnými odpisy stroj, u kterého doba odpisování začala k 1. 1. 2010, pak by v prvním roce dosáhla daňové ztráty, ZD by byl roven 0, firma by neplatila daň a daňovou ztrátu by si mohla podle § 5 odst. 3 ZDP odečíst od úhrnu dílčích základů daně v následujících zdaňovacích obdobích podle § 34 ZDP.²⁶⁶ Jak je uvedeno v zadání, firma používá účetní odpisy časové rovnoměrné, ÚVH je v prvním roce roven 400 000,- Kč, firma tedy účetně dosahuje zisku, avšak z pohledu daní je firma ve ztrátě.

Ve druhém případě by byly odpisy rozpočítány do tří let podle počtu měsíců, po které firma v jednotlivých letech majetek odpisovala. V tomto případě by firma v žádném roce nedosáhla daňové ztráty. Zde si možnost výpočtu mimořádných odpisů firma zvolit nemůže, záleží pouze na době, po kterou byl daný majetek odpisován.

V případě, že na majetku odpisovaném mimořádnými odpisy bylo vytvořeno technické zhodnocení, nezvyšuje toto TZ jeho vstupní cenu. Ukončené TZ se zařídí do odpisové skupiny, ve které je zařazen hmotný majetek, na němž bylo provedeno, a odpisuje se jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33.²⁶⁷ Technické zhodnocení tedy nevstupuje do nákladů tak rychle jako majetek, na který bylo pořízeno.

Leasingový odpis uplatňovaný po dobu nájmu mohl podle § 30 odst. 4 ZDP, ve znění do 31. 12. 2007 a podle přechodných ustanovení k zákonu č. 261/2007 Sb., pronajímatel uplatnit jako jednu z možností výpočtu daňových odpisů, pokud byly současně splněny tyto podmínky:

- smlouva o finančním pronájmu byla uzavřena do 31. 12. 2007,
- jednalo se o finanční pronájem s následnou koupí,
- jednalo se o pronájem hmotného movitého majetku²⁶⁸,
- doba trvání pronájmu činila alespoň 40 % zákonem stanovené doby odpisování pronajatého majetku, nejméně však 3 roky.^{269 270}

²⁶⁶ ZDP § 5 odst. 3 a § 34.

²⁶⁷ ZDP § 30a odst. 5.

²⁶⁸ Definovaného v § 26 odst. 2 ZDP, nikoli např. o pronájem nemovitosti.

V tomto případě trvá pronájem balicího stroje 48 měsíců. Dnem předání stroje ve stavu obvyklém k užívání je 1. 6. 2007. Bereme zde opět v úvahu účetní odpisy výkonové.

Vzorec pro výpočet:

$$LO = \frac{VC}{PML}^{271} \quad (5.12)$$

kde:

LO = leasingový odpis

PML = počet měsíců leasingu

Měsíční leasingový odpis: $1000\,000 \div 48 = 20\,833,33,-$

2007 $\rightarrow 20\,833,33 * 7 = 145\,833,31 = 145\,834,-\text{Kč}$

2008 - 2010 $\rightarrow 20\,833,33 * 12 = 250\,000,-\text{Kč}$

2011 $\rightarrow 20\,833,33 * 5 = 104\,166,-\text{Kč}$

²⁶⁹ Při době pronájmu trvající 40 % doby odpisování může pronajímatel odepsat 90 % vstupní ceny pronajatého hmotného majetku. Za každé další 1 % prodloužení doby nájmu nad 40 % zákonem stanovené doby odpisování lze odepsat další 1 % vstupní ceny a to až do 100 % vstupní ceny. Aby mohl pronajímatel odepsat 100 % hodnoty majetku, musela doba pronájmu činit alespoň 50 % z doby odpisování (nejméně však tři roky).

²⁷⁰ JAROŠ, T., Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010: praktický průvodce, s. 85.

ZDP, § 30.

²⁷¹ Odvozeno z výpočtu JAROŠ, T., Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010: praktický průvodce, s. 86.

V následující tabulce je vyobrazeno porovnání daňových odpisů rovnoměrných i zrychlených a leasingových odpisů.

Tab. 4.8 - Porovnání daňových odpisů rovnoměrných i zrychlených a leasingových odpisů a ovlivnění daňového základu při jejich použití

Rok	Daňové odpisy rovnoměrné	Leasingové odpisy	Daňové odpisy zrychlené	DZZ při použití DOR ²⁷²	DZZ při použití LO ²⁷³	DZZ při použití DOZ ²⁷⁴
1.	110 000,0	145 834,0	200000,0	390000,0	354166,0	300000,0
2.	222 500,0	250 000,0	320000,0	277500,0	250000,0	180000,0
3.	222 500,0	250 000,0	240000,0	277500,0	250000,0	260000,0
4.	222 500,0	250 000,0	160000,0	277500,0	250000,0	340000,0
5.	222 500,0	104 166,0	80000,0	277500,0	395834,0	420000,0

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka ukazuje výše daňových základů při použití 3 možných způsobů daňových odpisů, ze kterých si firma mohla zvolit u majetku pořízeného do konce roku 2007, a pomocí kterých mohla měnit výši daňového základu.²⁷⁵

V případě, že by byl stroj předán ve stavu obvyklém k užívání 1. ledna 2007, potom by odpisování na základě leasingových odpisů trvalo do 31. 12. 2011 a v každém roce by tyto odpisy činily 250 000,- Kč.

²⁷² Daňové odpisy rovnoměrné.

²⁷³ Leasingové odpisy.

²⁷⁴ Daňové odpisy zrychlené.

²⁷⁵ Jak již bylo řečeno, leasingové odpisy bylo možné využít jen za splnění určitých podmínek, a to u majetku pořízeného do konce roku 2007.

4.2 FINANČNÍ LEASING Z POHLEDU NÁJEMCE

V této kapitole bude analyzována daňová uznatelnost leasingových splátek a také zde bude naznačen postup při zjištění daňové neuznatelnosti leasingových splátek.

Pro daňovou uznatelnost leasingových splátek musejí být splněny tři podmínky:

- doba pronájmu musí trvat určitou minimální dobu²⁷⁶,
- po ukončení doby pronájmu následuje bezprostředně převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem, přitom kupní cena majetku není vyšší než zůstatková cena při rovnoměrném odpisování,
- po ukončení pronájmu zahrne poplatník, který je uvedený v § 2 ZDP, odkoupený majetek do svého obchodního majetku.²⁷⁷

Ilustrativní příklad č. 2

Tento ilustrativní příklad vychází ze zadání, které je uvedeno u ilustrativního příkladu č. 1. Předpokladem je, že ve všech částech příkladu budou splněny tyto podmínky:

- bezprostřední převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem a nájemcem,
- po ukončení pronájmu zahrne poplatník odkoupený majetek do svého obchodního majetku.

²⁷⁶ Minimální doba pronájmu u majetku zařazeného do 2. odpisové skupiny je 54 měsíců. Délka trvání minimální doby pronájmu byla v minulých letech poměrně často měněna, podrobněji bude tato skutečnost popsána na konci práce.

²⁷⁷ ZDP, § 24 odst. 4 písm. a), b), c).

4.2.1 Daňová uznatelnost leasingových splátek

Společnost (nájemce, neplátce DPH) uzavřela smlouvu o finančním pronájmu s následnou koupí na balicí stroj v hodnotě 1 000 000,- Kč. Tento stroj si společnost pronajala k 1. 1. 2010 a doba pronájmu bude činit 56 měsíců²⁷⁸. Po uplynutí této doby jej společnost odkoupí za 1000,- Kč. Balicí stroj byl převzat 5. 1. 2010 a toho dne byla zaplacená i první zvýšená splátka činící 300 000,- Kč. Dále firma zaplatí 56 měsíčních splátek²⁷⁹, které činí 12 500,- Kč, a jsou splatné vždy k poslednímu dni daného měsíce.

1. Zjištění daňové uznatelnosti leasingových splátek v případě, že leasing trvá po dobu delší, než je stanovená minimální doba trvání leasingu

Pro zjištění daňové uznatelnosti je nutné zjistit zůstatkovou cenu stroje po 56 měsících pronájmu. Pro další výpočty je důležité si stanovit rovnoměrné daňové odpisy podle § 31, odst. 1), písm. a) ZDP. Tyto odpisy vypočteme dle vzorce (5.1). Daňové odpisy jsou v tomto případě shodné s daňovými odpisy z tabulky 4.7 a činí:

1. rok	110 000,-
2. - 4. rok	222 500,-

Daňový odpis v posledním roce užívání²⁸⁰ = $222\,500 \div 2 = 111\,250,-$ Kč

$\Sigma \text{opisů} = 110\,000 + 3 \cdot 222\,500 + 111\,250 = 888\,750,-$ Kč

Zůstatková cena majetku = PC – $\Sigma \text{opisů} = 1\,000\,000 - 888\,750 = 111\,250,-$ Kč

Aby byla splněna podmínka ZDP, **nesmí** být kupní cena **vyšší** než 111 250 Kč. Pokud jsou všechny podmínky splněny, může nájemce výši leasingových splátek zahrnout do nákladů

²⁷⁸ Ač není tento počet měsíců trvání finančního leasingu standardní, je zde určen proto, aby byla doba pronájmu kratší než doba odpisování stanovená pro 2. odpisovou skupinu.

²⁷⁹ Výpočet leasingových splátek je zjednodušen v tom smyslu, že je upuštěno od vedlejších nákladů k předmětu leasingu.

²⁸⁰ Podle § 26 odst. 7 písm. a) ZDP si účetní jednotka v roce převodu majetku na jinou právnickou osobu uplatní odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 či § 32 tohoto zákona.

a snížit tak základ pro výpočet daně z příjmů. Jelikož je prodejní cena 1 000,- Kč, je tato podmínka maximální výše prodejní ceny splněna. Firma si tedy může hodnotu leasingových splátek a akontace (Σ 1 000 000,-) uplatnit v nákladech.

Z hlediska daňové uznatelnosti je důležitá zásada časového rozlišování nájemného, což znamená, že jako daňový náklad v případě nájemce může být v daném období vykázána jen ta část nájemného, která se tohoto období skutečně časově týká.²⁸¹

Výpočet poměrné části akontace, která je daňově uznatelná za každý měsíc:

$300\,000 \div 56 = 5\,357,143$ Kč. Tuto částku vynásobíme počtem měsíců, po které v daném roce leasing trvá.

1. – 4. rok	64 285,7 Kč/rok
5. rok	42 857,2 Kč/rok

Do nákladů budou také každý rok uplatněny leasingové splátky. V posledním roce firma sníží daňový základ také o kupní cenu majetku. V případě, že by kupní cena majetku byla vyšší než 40 000,- Kč, musela by jí firma zařadit do dlouhodobého majetku a odepisovat podle ZDP.

Daňově uznatelné nájemné – celkově za daný rok:

1. – 4. rok:	$(12\,500 * 12) + 64\,285,7 = 214\,285,7$ Kč
5. rok:	$(12\,500 + 8) + 42\,857,2 = 142\,857,2$ Kč

²⁸¹ JAROŠ, T., Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010: praktický průvodce, s. 74.

Následující tabulka shrnuje účtování finančního leasingu během jednotlivých let v případě, že jsou leasingové splátky daňově uznatelné.

Tab. 4. 9 - Přehled účtování finančního leasingu

Datum	Popis operace	Částka	MD	D
1. 1. 2010	Zaúčtování stroje do podrozvahové evidence	1 000 000,0	75x	
1. 1. 2010	Akontace	300000,0	381	379
5. 1. 2010	Akontace ²⁸²	300000,0	379	221
31. x. 2010	LS ²⁸³ 12 x 12 500,- Kč	150000,0	518	221
	Převod poměrné části akontace do nákladů	64 285,7	518	381
31. x. 2011	LS 12 x 12 500,- Kč	150000,0	518	221
	Převod poměrné části akontace do nákladů	64 285,7	518	381
31. x. 2012	LS 12 x 12 500,- Kč	150000,0	518	221
	Převod poměrné části akontace do nákladů	64 285,7	518	381
31. x. 2013	LS 12 x 12 500,- Kč	150000,0	518	221
	Převod poměrné části akontace do nákladů	64 285,7	518	381
31. x. 2014	LS 8 x 12 500,- Kč	100000,0	518	221
	Převod poměrné části akontace do nákladů	42857,2	518	381
31. 8. 2014	Nákup stroje	1000,0	112	221
31. 8. 2014	Zúčtování stroje do spotřeby	1000,0	501	112

Zdroj: vlastní zpracování

Legenda:

381 – Náklady příštích období

379 – Jiné závazky

221 – Bankovní účty

112 – Materiál na skladě

501 – Spotřeba materiálu

²⁸² V tomto příkladě je akontace považována za “zvýšenou splátku nájemného“ a lze ji tedy postupně v průběhu nájmu uplatňovat v nákladech.

²⁸³ Leasingová splátka.

2. Daňová uznatelnost leasingových splátek při předčasném ukončení finančního pronájmu a následného odkoupení najaté věci.

Při zjišťování daňových dopadů takto ukončené smlouvy se vychází z ustanovení § 24 odst. 5 ZDP, podle něhož lze daňově uznat nájemné pouze za podmínky, že kupní cena najaté věci **nebude nižší** než zůstatková cena při rovnoměrném odpisování. Balící stroj bude v tomto případě odkoupen 29. 11. 2012 za cenu 350 000,- Kč.

Odpisy za první rok: 110 000,- Kč

Odpisy za druhý rok: 222 500,- Kč

Odpis v roce prodeje: $222\,500 \div 2 = 111\,250$,- Kč

Σ odpisů = $110\,000 + 222\,500 + 111\,250 = 443\,750$,- Kč

Zůstatková cena majetku: $1\,000\,000 - 443\,750 = \underline{\underline{556\,250,-\text{ Kč}}}$

Prodejní cena balicího stroje musí být **vyšší nebo rovna** částce 556 250,- Kč, pokud je **nižší, není nájemné daňově uznatelné**. V případě, že došlo k odkoupení najaté věci a nájemné nebylo uznáno za daňový náklad (výdaj), lze podle § 29 odst. 1 ZDP zvýšit o hodnotu dříve neuznaného nájemného daňovou vstupní cenu pořízeného hmotného majetku.²⁸⁴

Jelikož je kupní cena (350 000,- Kč) nižší než zůstatková cena při rovnoměrném odpisování (556 250,- Kč), není dosud uhrazené nájemné daňově uznatelné. Za daňovou cenu, ze které bude majitel stroj odpisovat, bude považována sjednaná kupní cena zvýšená o daňově neuznatelné uhrazené splátky nájemného.²⁸⁵

Daňová vstupní cena: $350\,000 + \Sigma \text{ z účtu } 518^{286} = 350\,000 + 607\,142,8 = 957\,142,8 \text{ Kč}$

²⁸⁴ JAROŠ, T., Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010: praktický průvodce, s. 80.

VALOUCH, P., Leasing v praxi, s. 53., ZDP, § 29 odst. 1.

²⁸⁵ JAROŠ, T., Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010: praktický průvodce, s. 81.

²⁸⁶ Daňově neuznatelné dosud uhrazené splátky nájemného.

Následující tabulka shrnuje účtování v případě daňové neuznatelnosti leasingových splátek.

Tab. 4. 10 - Účtování při daňové neuznatelnosti leasingových splátek

Datum	Popis operace	Částka	MD	D
1. 1. 2010	Zaúčtování stroje do podrozvahové evidence	1 000 000,0	75x	
1. 1. 2010	Akontace	300000,0	381	379
5. 1. 2010	Akontace	300000,0	379	221
31. x. 2010	LS 12 x 12 500,- Kč	150000,0	518	221
	Převod poměrné části akontace do nákladů	64 285,7	518	381
31. x. 2011	LS 12 x 12 500,- Kč	150000,0	518	221
	Převod poměrné části akontace do nákladů	64 285,7	518	381
31. x. 2012	LS 10 x 12 500,- Kč	125 000,0	518	221
	Převod poměrné části akontace do nákladů	53 571,4	518	381
15. 11. 2012	Převod daňově neuznatelných splátek	607 142,8	042	518
15. 11. 2012	Nákup stroje	350 000,0	042	321
16. 11. 2012	Zaplacení stroje z běžného účtu	350 000,0	321	221
16. 11. 2012	Převedení stroje do užívání	957 142,8	022	042
16. 11. 2012	Předpoklad vrácení neuplatněné akontace leasingovou společností (zůstatek z účtu 381)	117 857,2	221	381

Zdroj: vlastní zpracování

V případě, že by poplatník nevedl účetnictví, mohl by do vstupní ceny zahrnout i zálohy na nájemné uhrazené do data ukončení smlouvy, které nebyly zatím uplatněny v nákladech.²⁸⁷ Z poznatku z praxe vyplývá, že akontace nebývá firmě leasingovou společností vrácena. V praxi je o část akontace, která dosud nebyla převedena do nákladů (tedy zůstává na straně MD účtu 381), snížena částka kupní ceny.

²⁸⁷ ZDP, § 29 odst. 1.

V tomto případě by postup účtování a výpočtu vypadal následovně:

Výše kupní ceny po odečtení neuplatněné akontace: $350\,000 - 117\,857,2 = 232\,142,8$ Kč

Tab. 4. 11 - Účtování při daňové neuznatelnosti leasingových splátek (možnost 2)

Datum	Popis operace	Částka	MD	D
15. 11. 2012	Převod daňově neuznatelných splátek	607 142,8	042	518
15. 11. 2012	Převedení akontace neuplatněné v nákladech	117 857,2	042	381
15. 11. 2012	Nákup stroje	232 142,8	042	321
16. 12. 2012	Zaplacení stroje z běžného účtu	232 142,8	321	221
16. 12. 2012	Převedení stroje do užívání	957 142,8	022	042

Zdroj: vlastní zpracování

Postup při dodatečném zjištění daňové neuznatelnosti z hlediska nezaplacených daní

Pokud účetní jednotka zjistí, že nebyly splněny podmínky daňové uznatelnosti nákladů leasingu, znamená to, že údaje uvedené v jejích daňových přiznáních nejsou správné. Účetní jednotka je v tomto případě podle § 41 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků povinna předložit správci daně do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné daňové přiznání, ve kterém přizná jako zdanitelný výnos výši nájemného, které se stalo daňově neuznatelným a výši daně z příjmů z tohoto výnosu vyplývající musí uhradit. Dále také musí počítat s faktem, že na základě § 63 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků jí bude finančním úřadem vyměřen úrok z prodlení^{288 289}.

Na částku ve výši 214 285,7 Kč za první i za druhý rok musí účetní jednotka podat dodatečné daňové přiznání a zaplatit vypočtenou daň. Daňově neuznatelnou splátku z roku 2012 zahrne firma do základu pro výpočet DP PO pro rok 2012.²⁹⁰

²⁸⁸ Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení. Úrok z prodlení se nepředepíše a daňovému dlužníku nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jedné daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 200,- Kč.

²⁸⁹ VALOUCH, P., Leasing v praxi, s. 38.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

²⁹⁰ VALOUCH, P., Leasing v praxi, s. 38-39.

3. Daňová uznatelnost leasingových splátek v případě, že je pronajatá věc v době koupě odepsána ve výši 100 % vstupní ceny

V případě, že by byl majetek v době koupě zcela odepsán, byla by zůstatková cena majetku rovna nule. V tomto případě by nebyla splněna podmínka, která je uvedena v § 24 odst. 4. písm. b) ZDP, že kupní cena majetku není vyšší než zůstatková cena. Leasingové splátky nejsou v tomto případě daňově uznatelné a nájemce o ně musí zvýšit svůj daňový základ, ale zároveň o ně může zvýšit vstupní cenu majetku, ze které bude počítat odpisy.²⁹¹

4.2.2 Leasing v případě, že pronajímatel využívá mimořádných odpisů

Leasing u hmotného majetku zařazeného do 2. odpisové skupiny v tomto případě trvá 24 měsíců. Aby byly leasingové splátky daňově uznatelné, musí být splněny následující podmínky:

- minimální doba pronájmu,
- majitel musí odpisovat hmotný majetek dle § 30a ZDP,
- po ukončení pronájmu musí dojít k bezprostřednímu převodu práv k hmotnému majetku,
- po ukončení finančního pronájmu s následnou koupí musí poplatník zahrnout odkoupený majetek do svého obchodního majetku,
- smlouva musela být uzavřena v období od 20. 7. 2009 do 30. 6. 2010.²⁹²

Pro zjednodušení zde budou splátky opět uvedeny v roční výši.

Pokud by finanční pronájem trval od 1. 1. 2010, činily by po splnění podmínky daňově uznatelné splátky v roce 2010 i 2011: $1\,000\,000 \div 24 = 41\,666,66 \cdot 12 = 500\,000,-$ Kč/rok.

²⁹¹ ZDP, § 24 odst. 4.

²⁹² ZDP, § 24 odst. 15.

JAROŠ, T., Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010: praktický průvodce, s. 78-79.

Tuto částku může nájemce po splnění všech podmínek odečíst od účetního výsledku hospodaření (zde 500 000,-), a tak snížit daňový základ, zde: $500\,000 - 500\,000 = 0,-$ Kč. Daňový základ je zde nulový, nulová bude tedy i daň.

4.2.3 Změny podmínek leasingu

Podmínky leasingu jsou v české legislativě často měněny. Jednou z hlavních výhod leasingu dříve bylo, že mohl být pronajatý majetek rychleji odepsán do nákladů než v případě, že si firma tento majetek koupila ať již za hotové peníze, či na úvěr. Majetek, který byl u pronajímatele začleněn do 2. odpisové skupiny, mohl být pomocí leasingových splátek u nájemce uplatněn v nákladech během tří let, které byly stanoveny jako minimální doba pronájmu²⁹³. Toto platilo u majetku pořízeného do 31. 12. 2007.

Od 1. 1. 2008 byl ZDP novelizován a minimální doba pronájmu byla prodloužena nejméně na dobu odpisování uvedenou v § 30 odst. 1. Tato novela znevýhodnila pořízení majetku prostřednictvím leasingu z toho důvodu, že majetek mohl být uplatněn v nákladech stejně rychle jako v případě, že by byl koupen na úvěr, či hotově a odpisován podle ZDP. Tento fakt zrušil největší výhodu leasingu spočívající v rychlosti uplatnění nákladů. Pro nájemce se mohl leasing stát ještě nevýhodnější oproti úvěru, kdyby nesplnil některou z dalších podmínek a leasingové splátky by se tak staly daňově neuznatelnými a byly by jako součást vstupní ceny majetku odepsány až během dalších let.

Doba pronájmu se ovšem opět snížila během roku 2009. Od 1. 4. 2009 minimální doba pronájmu u druhé odpisové skupiny činí 54 měsíců. U první skupiny to zůstalo nezměněno a minimální doba finančního pronájmu se stále rovná době odpisování dlouhodobého majetku.²⁹⁴

²⁹³ Minimální doba finančního pronájmu byla stanovena jako 20 % stanovené doby odpisování podle § 30 ZDP, ale s podmínkou, že musí trvat nejméně 3 roky. U druhé skupiny platí právě podmínka 3 let, protože 20 % z doby odpisování pro druhou skupinu činí 1 rok.

²⁹⁴ ZDP, § 24 odst. 4 písm. a), vždy ve znění platném k danému roku, ZDP, § 30 odst. 1.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo analyzovat vývoj účetního zaznamenávání od starověkých civilizací přes počátek účetnictví na území současné České republiky až po současný stav, kdy je účetnictví těsně propojeno s daněmi.

Účetnictví není novodobá disciplína, ale existovalo a vyvíjelo se zároveň s lidmi od prvopočátku lidské civilizace, přičemž prvním impulsem pro jeho vznik byla potřeba zaznamenávání stavu majetku. Studium historie účetnictví je velice důležité proto, aby nám pomohlo uvědomit si chyby, kterých se lidé v minulosti dopouštěli. Na základě tohoto poznání jsme pak schopni na stejné situace pružněji reagovat a vyhnout se stejným chybám v současnosti. Právě poznání historie nám tak umožňuje pokrok a to platí ve všech oblastech lidské činnosti, účetnictví nevyjímaje. Proto by historii měla být věnována větší pozornost a to i v oblasti vývoje účetnictví. Za přínos této diplomové práce by mohl být považován fakt, že problematika účetní historie z období starověku není v českém jazyce rozsáhle zpracována. Kvůli omezenému rozsahu práce však byla postihnuta jen část problematiky, na kterou by mohlo být dále navázáno.

Důležitým poznatkem z práce je, že podle názorů některých odborníků se do určité míry dá vyvrátit obecně uznávané tvrzení, že Pacioliho dílo "Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proportionalita" bylo prvním písemným záznamem týkajícím se pravidel účetnictví, ale že jím bylo dílo The Arthashastra od indického ekonoma Kautilya z období přibližně 4. st. př. n. l.

Co se týká uzlového písma, Gary Urton a Carrie J. Brezine založili „Khipu Database Project“, kde shromažďují informace týkající se kipu a této oblasti se nadále věnují. Na základě informací poskytnutých databází jsou přesvědčeni, že je v kipu zaznamenán název města Puruchuco. Lze se tedy domnívat, že by kipu mohlo obsahovat ještě další slovní údaje. Možná nám právě jejich práce přinese nové informace týkající se nejen civilizace Inků.

Přes rozdílnost popsaných technik u jednotlivých kultur, mají tyto činnosti jeden společný prvek, právě těmito základními způsoby zaznamenávání totiž lidé položili první základy, na kterých bylo možno začít stavět tak, aby po mnoha letech vývoje dostalo účetnictví současnou podobu. Jelikož potřeba zaznamenávat stavy majetku, závazků a dluhů vznikla ještě před vynalezením písma a sloužila jako impuls k jeho vývoji, mohli bychom říci, že obyvatelům starověku a jejich prvním účetním záznamům vděčíme také za vznik a postupný vývoj písma, který umožnil následný vývoj dalších odvětví.

Na základě analýzy vývoje účetnictví na území současné České republiky lze říci, že kromě daňové evidence, která v podstatě nahradila jednoduché účetnictví pro fyzické osoby, které nejsou účetní jednotkou, je podvojně účetnictví jedinou soustavou používanou v současnosti. Podvojně účetnictví je regulováno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a je v nemalé míře ovlivňováno daněmi.

Z první kapitoly praktické části práce pak vyplývá, že co se týká účetních odpisů, jsou některé záležitosti v rukou účetních jednotek. Ty si např. mohou určit hranici zařazení majetku mezi dlouhodobá aktiva a tím určit, od jaké částky budou majetek odpisovat. Také si mohou zvolit způsob odpisování, který by měl co nejlépe odrážet skutečné opotřebení majetku. Tato volba má vliv pouze na výsledek hospodaření, který je jednou z položek rozvahy. Pro účely daňové však musejí účetní jednotky výsledek hospodaření upravit podle požadavků zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který jim ukládá povinnost stanovit základ pro výpočet daně z příjmů právnických osob. Některé malé firmy mohou v případě odpisů zvolit takovou variantu, že se účetní odpisy budou rovnat daňovým, tímto se však připraví o možnost věrného zobrazení reality. Účetnictví by se poté mohlo jevit opravdu „jen“ jako podklad sloužící pro vytvoření základu pro výpočet daně z příjmů právnických osob, nikoli jako nástroj podávající informace o ekonomické zdatnosti daného podniku. Na základě analýzy části této problematiky by se dalo říci, že oddělení účetnictví od daní by bylo krokem správným směrem. Firmy by se jistě nejdříve potýkaly s problémy, ale na konci by existovaly dva oddělené systémy, které by poskytovaly informace bez jakýchkoli úprav přesně pro ten účel, pro který byly stvořeny.

Druhým příkladem v praktické části byl finanční pronájem. Podmínky daňové uznatelnosti leasingových splátek u finančního pronájmu jsou velice často měněny a to především co se týká minimální doby trvání leasingu, která zároveň mění jednu z podmínek daňové uznatelnosti leasingových splátek. Problematika finančního pronájmu je velice široká a je nemožné ji celou postihnout v rozsahu této práce. Navíc můžeme i v praxi narazit na případy, kdy jednoznačnou odpověď nedají ani odborníci. I přes svoji složitost je tato problematika velice zajímavá. Zajisté by ale bylo velmi přínosné, kdyby byly české zákony zpracovány jednoznačněji a nedocházelo k problematickým situacím, na které se velice obtížně hledá jasná odpověď.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

CITACE

Akruální princip. In *Business center* [online]. Česká republika [cit. 2010-09-12]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/pojmy/pojem.aspx?PojemID=1066>>.

ALEXANDER, John R. *History of accounting*. [online]. 2002 [cit. 2009-08-08]. Dostupné z WWW: <<http://documents.clubexpress.com/documents.ashx?key=7ZPfhrghSH4ej5qOo06gTZ1j%2fWfzYw%2bhpXBNOQ%2bbRiWgYV1UQpbPezRxbi%2fPDVo7X>>.

ANANDARAJAN, M.; ANANDARAJAN, A.; SRINIVASAN, Cadambi A. (eds.). *Business intelligence techniques: A perspective from accounting and finance*. 2004. Online vydání dostupné také z WWW: <http://books.google.cz/books?id=RiQdbKltHbQC&printsec=frontcover&source=gbs_v2_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false>. ISBN 3-540-40820-7.

BEATTIE, A. The history of money: from barter to banknotes. *Investopedia* [online]. 2010 [cit. 2010-05-12]. Dostupné z WWW: <http://www.investopedia.com/articles/07/roots_of_money.asp>.

BOROVÍČKOVÁ, E. Záhady amerického kontinentu. *21. Století* [online]. 2004 [cit. 2009-07-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.21stoleti.cz/view.php?cisloclanku=2004022133>>.

COSTOUROS, George J. Development of an accounting system in ancient Athens in response to socio-economic changes. *The Accounting Historians Journal* [online]. 1977, vol. 4, no. 1 [cit. 2010-09-09]. Dostupný z WWW: <<http://130.74.92.202:82/articles/1000246.304/1.PDF>>. ISSN 0148-4184.

Česko. Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In *Sbírka zákonů*, Česká republika. 2002, částka 174. Dostupný také z WWW: <<http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=sb02500&cd=76&typ=r>>. ISSN 1211-1244.

Československo. Vládní nařízení č. 120 ze dne 20. října 1961 o změně vládního nařízení č. 30/1958, kterým se stanoví zásady pro účetní evidenci (účetní zásady). In *Sbírka zákonů Československé socialistické republiky*. 1961, částka 58, s. 421-422. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1961/sb58-61.pdf>>.

Československo. Vládní nařízení č. 205 ze dne 5. listopadu 1946, kterým se stanoví jednotné účetní zásady. In *Sbírka zákonů a nařízení republiky Československé*. 1946, částka 89, s. 1228-1232. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1946/sb89-46.pdf>>.

Československo. Vládní nařízení č. 30 ze dne 6. června 1958, kterým se stanoví zásady pro účetní evidenci (účetní zásady). In *Sbírka zákonů republiky Československé*. 1958, částka 11, s. 75-80. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1958/sb11-58.pdf>>.

Československo. Vládní nařízení č. 41 ze dne 19. srpna 1952, kterým se stanoví zásady pro účetní evidenci (účetní zásady). In *Sbírka zákonů republiky Československé*. 1952, částka 24, s. 213-227. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1952/sb24-52.pdf>>.

Československo. Zákon č. 105 ze dne 18. dubna 1990 o soukromém podnikání občanů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní Republiky*. 1990, částka 23, s. 462-468. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1990/sb023-90.pdf>>. ISSN 1210-0005.

Československo. Zákon č. 107 ze dne 19. dubna 1990, kterým se mění a doplňuje zákon č. 73/1952 Sb., o dani z obratu. In *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní Republiky*. 1990, částka 23, s. 476-478. Dostupné také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1990/sb023-90.pdf>>. ISSN 1210-0005.

Československo. Zákon č. 116 ze dne 16. května 1946 o jednotné organizaci podnikového účetnictví. In *Sbírka zákonů a nařízení republiky Československé*. 1946, částka 51, s. 922-923. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1946/sb51-46.pdf>>.

Československo. Zákon č. 337 České národní rady ze dne 5. května 1992 o správě daní a poplatků. In *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní Republiky*. 1992, částka 70, s. 1913-1944. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1992/sb070-92.pdf>>. ISSN 1210-0005.

Československo. Zákon č. 54 ze dne 30. října 1952 o hlavních (vedoucích) účetních a o organizaci účetní služby. In *Sbírka zákonů republiky Československé*. 1952, částka 32, s. 255-256. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1952/sb32-52.pdf>>.

Československo. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní Republiky*. 1991, částka 107, s. 2802-2810. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1991/sb107-91.pdf>>. ISSN 1210-0005.

Československo. Zákon č. 586 České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní Republiky*. 1992, částka 117, s. 3473-3491. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1992/sb117-92.pdf>>. ISSN 1210-0005.

DE LA VEGA, G. The quipus and the royal commentaries of the Inca. *The Inkas* [online]. [cit. 2009-08-21]. Dostupné z WWW: <http://incas.homestead.com/quipu/quipu_royal_commentaries_inca_garcilaso.html>.

Digital Accounting Collection [online databáze]. Dostupná z URL:
<<http://umiss.lib.olemiss.edu:82/>>.

DUMON, M. Ancient accounting systems. *Investopedia* [online]. 2010 [cit. 2009-08-22]. Dostupné z WWW: <<http://www.investopedia.com/articles/financialcareers/09/ancient-accounting.asp>>.

EZZAMEL, M. Accounting and redistribution: the palace and mortuary cult in the middle kingdom, ancient Egypt. *The Accounting Historians Journal* [online]. June 2002, vol. 29, no. 1 [cit. 2009-08-07]. Dostupný také z WWW:
<<http://130.74.92.202:82/articles/1033103.3766/1.PDF>>. ISSN 0148-4184.

EZZAMEL, M. Accounting, control and accountability: preliminary evidence from ancient Egypt. *Critical Perspectives on Accounting* [online]. October 1997, vol. 8, no. 6 [cit. 2009-08-09]. Dostupné z WWW:
<<http://www.ingentaconnect.com/content/ap/pa/1997/00000008/00000006/art00123>>. ISSN 1045-2354.

EZZAMEL, M.; CARMONA, S. *Accounting and forms of accountability in ancient civilizations: Mesopotamia and ancient Egypt*. [online]. 2005 [cit. 2009-08-13]. Dostupné z WWW: <http://latienda.ie.edu/working_papers_economia/WP05-21.pdf>.

FICBAUER, J. Význam IFRS pro rozvoj tržního prostředí. In: *Právní a ekonomické problémy současnosti IV*. Key Publishing: Ostrava, 2007, s. 66-74. Dostupné také z WWW: <http://www.bibs.cz/useruploads/files/sbornik_prav_probl_iv_www.pdf>. ISBN 978-80-87071-58-8.

GARBUTT, D. The significance of ancient Mesopotamia in accounting history. *The Accounting Historians Journal* [online]. 1984, vol. 11, no. 1 [cit. 2009-08-24]. Dostupný také z WWW: <<http://130.74.92.202:82/articles/1000395.605/1.PDF>>. ISSN 0148-4184.

GIROUX, G. Who was the first accountant? *Accounting History Page* [online]. 2005 [cit. 2010-10-05]. Dostupné z WWW: <<http://acct.tamu.edu/giroux/FIRST.html>>.

HIRST, Kris K. Cracking the khipu code: New insights into the administration of the Inca Empire. *About.com archeology* [online]. 2010 [cit. 2009-07-26]. Dostupné z WWW: <<http://archaeology.about.com/od/americanancientwriting/a/khipucode.htm>>.

HIRST, Kris. K. Inca's khipu accounts: working the numbers: Cracking the khipu code. *About.com archeology* [online]. 2010 [cit. 2009-07-26]. Dostupné z WWW: <http://archaeology.about.com/od/americanancientwriting/a/khipucode_2.htm>.

HORA, M. Hospodářské záznamy starověkých států. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2008, roč. 3, č. 2 [cit. 2009-08-08], s. 47-53. Dostupný také z WWW: <http://cfuc.vse.cz/media/2008/cfuc_2008-2_053.pdf>. ISSN 1802-2200.

HORA, M. Počátky účetnictví. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2006, roč. 1, č. 3 [cit. 2009-08-08], s. 80-85. Dostupný také z WWW: <http://cfuc.vse.cz/media/cfuc/2006/cfuc_2006-03_080.pdf>. ISSN 1802-2200.

HOUSER, P. Byznys v říši mrtvých. *CIO business world* [online]. 2006 [cit. 2009-08-25]. Dostupné z WWW: <<http://businessworld.cz/rozhovory/byznys-v-risi-mrtvych-3735>>. ISSN 1803-7321.

HOUSER, P. Byznys v říši mrtvých. *CIO business world* [online]. 2006 [cit. 2009-08-25]. Dostupné z WWW: <<http://businessworld.cz/rozhovory/byznys-v-risi-mrtvych-3735-p4006>>. ISSN 1803-7321.

HRDÝ, M.; PLACHÁ, D. Účetní systémy v českých zemích od 18. století do současnosti. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2008, roč. 3, č. 4, [cit. 2009-08-09]. s. 73-79. Dostupné také z WWW: <http://cfuc.vse.cz/media/2008/cfuc_2008-4_079.pdf>. ISSN 1802-2200.

HULEŠ, J.; JEŘÁBEK, A.; PODHORSKÝ, J.; ROKOSOVÁ, L. *Novelizovaný zákon o účetnictví s výkladem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2001. 189 s. ISBN 80-7263-088-1.

JACOBSEN, Lyle E. Use of knotted string accounting records in old Hawaii and ancient China. *The Accounting Historians Journal* [online]. 1983, vol. 10, no. 2 [cit. 2010-08-09]. Dostupný také z WWW: <<http://130.74.92.202:82/articles/1000381.577/1.PDF>>. ISSN 0148-4184.

JANHUBA, M. *Základy teorie účetnictví*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2005. 216 s. ISBN 80-245-0852-4.

JÁNSKÝ, J. Králova rostlina aneb šachor papírodárný či papyrodárný? *Asociace grafologů ČR* [online]. 2007 [cit. 2010-11-28]. Dostupné z WWW: <<http://www.grafologiecr.cz/detail-clanek.php?clanek=101>>.

JAROŠ, T. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010: praktický průvodce*. 6. vyd. Praha: Grada, 2010. 192 s. ISBN 978-80-247-3368-5.

MALÍKOVÁ, O. *České účetnictví na pozadí historického vývoje*. Liberec, 2006. 192 s., 20 s. příl. Disertační práce (Ph.D.). Technická univerzita v Liberci, Hospodářská fakulta, 2006-05-25.

MALÍKOVÁ, O.; HORÁK, J. *České účetnictví v kontextu historického vývoje a analýza vybraných faktorů ovlivňujících účetní výkaznictví*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2009. 170 s. ISBN 978-80-7372-557-0.

MAŠKOVÁ, M. Vědci tvrdí, že poodhalili písmo starých Inků. *BBC* [online]. Srpen 2005 [2010-10-12]. Dostupné z WWW: <http://www.bbc.co.uk/czech/worldnews/story/2005/08/050815_inca_words_pckg.shtml>.

MATTESSICH, R. Prehistoric accounting and the problem of representation: on recent archeological evidence of the Middle East from 8000 B.C. to 3000 B.C. *The Accounting Historians Journal* [online]. 1987, vol. 14, no. 2 [cit. 2011-11-15]. Dostupný také z WWW: <<http://130.74.92.202:82/articles/1000495.809/1.PDF>>. ISSN 0148-4184.

MATTESSICH, R. Recent insights into Mesopotamian accounting of the 3rd millenium B.C. – successor to token accounting. *The Accounting Historians Journal* [online]. June 1998, vol. 25, no. 1 [cit. 2009-08-19]. Dostupný také z WWW: <<http://130.74.92.202:82/articles/1028629.3394/1.PDF>>. ISSN 0148-4184.

NOBES, CH.; PARKER, R. *Comparative International Accounting*. 10th ed. United Kingdom: Prentice Hall, 2008. 632 s. ISBN 0-273-71476-7.

O'NEILL, P. *The quipu*. [online]. January 2008 [cit. 2009-07-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.incaglossary.org/appc.html>>.

PASEKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: Studijní pomůcka pro distanční studium*. 2. upr. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 229 s. ISBN 978-80-7318-626-5.

PETR, J. Kipu starých Peruánců – přeci jen uzlové písmo? *Objective Source E-Learning* [online]. 2003 [2009-07-17]. Dostupné z WWW: <<http://www.osel.cz/index.php?clanek=384>>. ISSN 1214-6307.

PLACHÁ, D.; HRDÝ, M. Analýza historického vývoje účetnictví v českých zemích v letech 1918-2006. *E+M EKONOMIE A MANAGEMENT*. 2007, roč. 10, č. 2, s. 65-73. ISSN 1212 – 3609.

Podvojně účetnictví 2004. Horwath Notia Audit. Praha: Grada, 2004. 234 s. ISBN 978-80-247-0747-0.

Říše uzlů. *National Geographic Česko* [online]. 2002 [cit. 2009-07-15]. Dostupné z WWW: <<http://novy.national-geographic.cz/archeologie-a-historie/rise-uzlu-92/>>. ISSN 1213-9394.

SIHAG, Balbir S. Kautilya on the scope and methodology of accounting, organizational design and the role of ethics in ancient India. *The Accounting Historians Journal* [online]. December 2004, vol. 31, no. 2 [cit. 2010-09-10]. Dostupný také z WWW: <<http://130.74.92.202:82/articles/1033217.3870/1.PDF>>. ISSN 0148-4184.

SIHAG, Balbir S. Kautilya on the scope and methodology of accounting, organizational design and the role of ethics in ancient India. *The Accounting Historians Journal* [online]. December 2004, vol. 31, no. 2 [cit. 2010-09-10]. Dostupný také z WWW: <<http://130.74.92.202:82/articles/1033217.3870/1.PDF>>. ISSN 0148-4184.

STEVELINCK, E. Accounting in ancient times. *The Accounting Historians Journal* [online]. Spring 1985, vol. 12, no. 1 [cit. 2010-09-12]. Dostupný také z WWW: <<http://130.74.92.202:82/articles/1000421.657/1.PDF>>. ISSN 0148-4184.

STROUHAL, J.; ŽIDLICKÁ, R.; KNAPOVÁ, B. *Účetnictví 2009: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Praha: Computer Press, 2009, 664 s. ISBN 978-80-251-2425-3.

URTON, G.; BREZINE, Carrie J. Khipu accounting in ancient Peru. *Science* [online]. August 2005, vol. 309 [cit. 2009-09-20]. Dostupný také z WWW: <<http://khipukamayuq.fas.harvard.edu/referenceDocs/UrtonBrezine%20Science.pdf>>. ISSN 0036-8075.

URTON, G.; BREZINE, Carrie J. Khipu characteristics. *Khipu database project: What is a khipu?* [online]. 2009 [cit. 2009-07-27]. Dostupný z WWW: <<http://khipukamayuq.fas.harvard.edu/WhatIsAKhipu.html>>.

URTON, G.; BREZINE, Carrie J. Project description. *Khipu database project: What is a khipu?* [online]. 2009 [cit. 2009-07-27]. Dostupný z WWW: <<http://khipukamayuq.fas.harvard.edu/ProjectDescription.html>>.

VALOUCH, P. *Leasing v praxi*. 3. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2008. 120 s. ISBN 978-80-247-2557-4.

VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2010*. 5. vyd. Praha: Grada, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3201-5.

VEDRALOVÁ, M. *Úvod do účetnictví* [online]. Kolín [cit. 2010-07-08]. Dostupný z WWW: <<http://www.soskolin.cz/studium/eko3.ppt>>.

WILFORD, John N. String, and knot, theory of Inca writing. *About.com archeology* [online]. November 2003 [cit. 2009-07-27]. Dostupný z WWW: <<http://puzzles.about.com/gi/dynamic/offsite.htm?zi=1/XJ&sdn=puzzles&cdn=hobbies&tm=693&f=10&tt=13&bt=0&bts=1&zu=http%3A//www.ee.ryerson.ca/~elf/abacus/inca-khipu.html>>.

YEAKEL, John A. The accountant-historians of the Incas. *The Accounting Historians Journal* [online]. 1983, vol. 10, no. 2 [cit. 2009-07-26]. Dostupný také z WWW: <<http://130.74.92.202:82/articles/1000380.575/1.PDF>>. ISSN 0148-4184.

ZVONÍČEK, J. *Úvod do egyptologie*. [online]. 2009 [cit. 2010-10-26]. Dostupný z WWW: <<http://www.egyptologie.lixa.cz/>>.

BIBLIOGRAFIE

Jak na daňovou evidenci. *Podnikatel.cz* [online]. 2010 [cit. 2010-12-05]. Dostupné z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/dane/ucetnictvi-danova-evidence/>>. ISSN 1802-8012.

KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví - světový koncept IFRS/IAS. 5.vyd. Praha: Polygon, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.

Scopus [online databáze]. Dostupná z URL: <<http://www.scopus.com/home.url>>.

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA A	Ukázka nejstarší ražené mince	95
PŘÍLOHA B	Nalezené artefakty týkající se Egypta.....	96
PŘÍLOHA C	Nalezené artefakty týkající se Mezopotámie	98
PŘÍLOHA D	Ukázka záznamů pomocí uzlového písma	100

PŘÍLOHA A - UKÁZKA NEJSTARŠÍ RAŽENÉ MINCE

Obr. A1 Ukázka nejstarší mince, která byla vyražena v Lydii králem Alyattesem



Zdroj:

http://coincircuit.com/Closed_Coin_Auction/showitems.php?dirname=Closed_Coin_Auction&class=Coin&sale_id=1577&start_print=200

PŘÍLOHA B - NALEZENÉ ARTEFAKTY TÝKAJÍCÍ SE EGYPTA

Obr. B1 - Ukázka početních hieroglyfů



Zdroj: http://www.flickr.com/photos/miss_eudoxia/109784430/

Význam obrázků:

linka = 1

podkova = 10

vlnka = 100

rýč = 1 000

motyka = 10 000

žába = 100 000

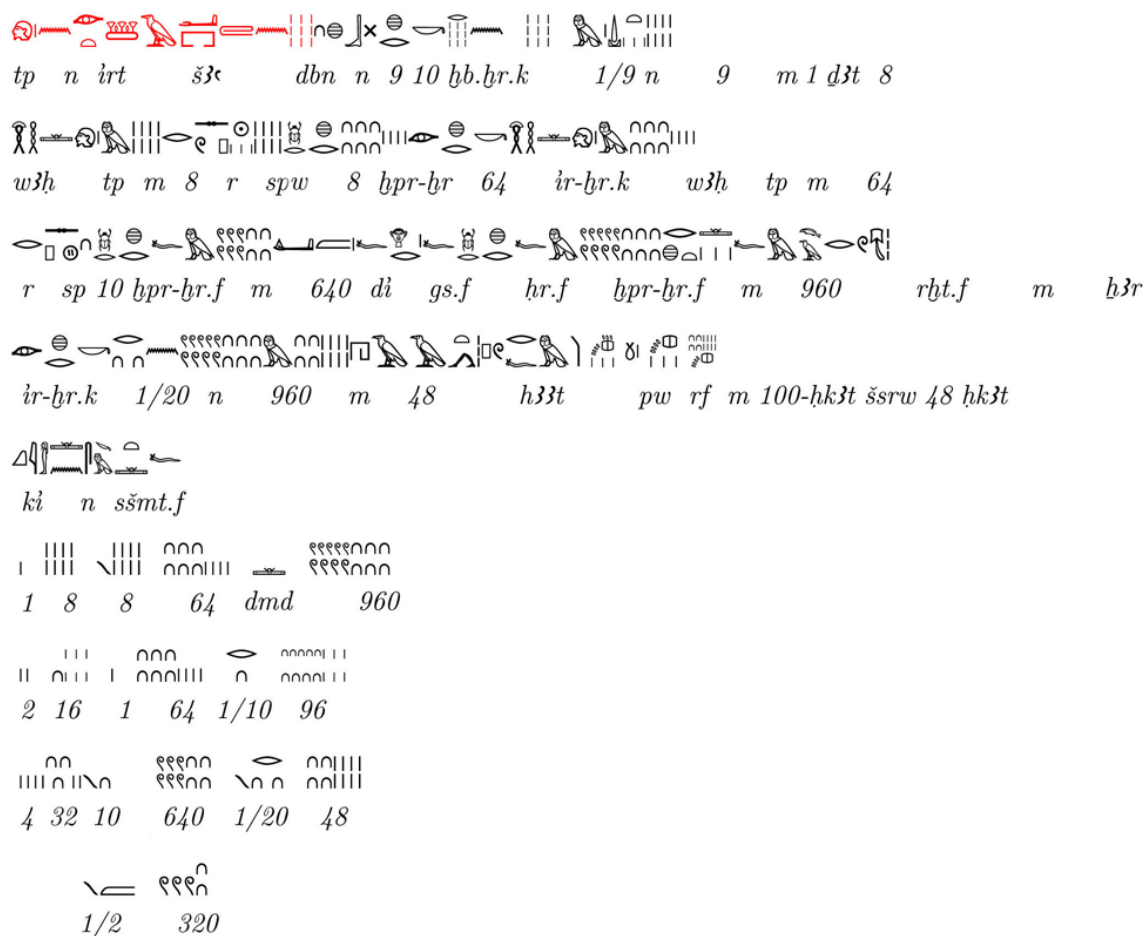
muž rozpínající paže = 1 000 000

Obr. B2 - Egyptský písař



Zdroj: <http://web.ukonline.co.uk/gavin.egypt/images/scribe6.jpg>

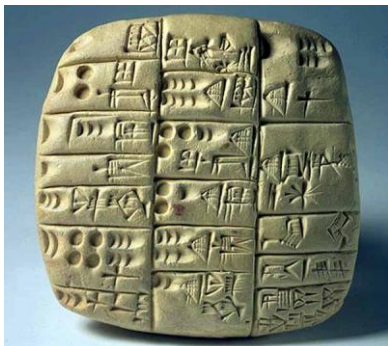
Obr. B3 - Ukázka početních hieroglyfů s částí záznamu zapsanou červeným inkoustem



Zdroj: http://www.egyptology.escholar.info/images/img_papyrus_rhind_hieroglyphs_large.png

PŘÍLOHA C - NALEZENÉ ARTEFAKTY TÝKAJÍCÍ SE MEZOPOTÁMIE

Obr. C1 - Ukázka záznamu pomocí klínového písma na hliněné destičce



Zdroj: <http://fact-o-tron.com/facts/people/cuneiform-script-the-first-written-language/>

Obr. C2 - Ukázka žetonů používaných v Mezopotámii



Zdroj: <http://www.financialinvestments.biz/2010/09/token-accounting-in-ancient-mesopotamia/>

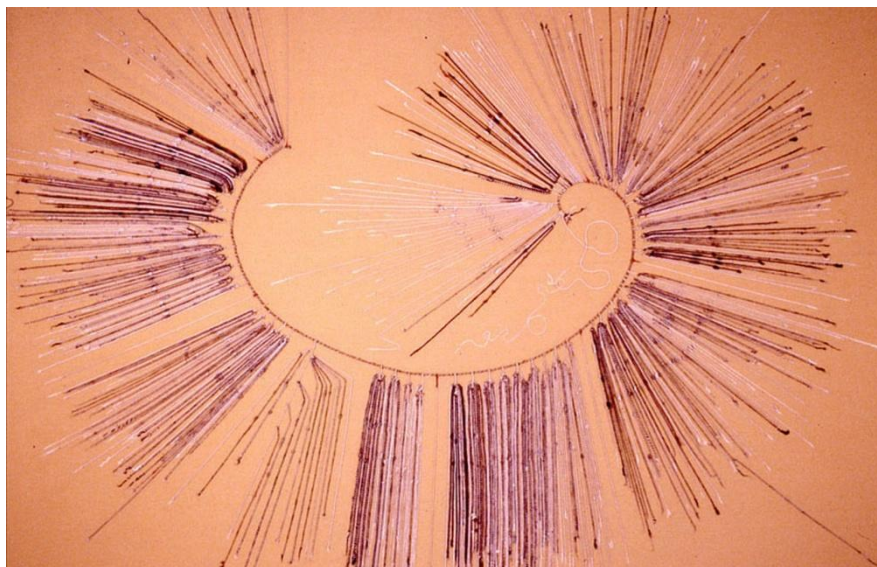
Obr. C3 - Obálka s 11 jednoduchými a komplexními žetony uvnitř



Zdroj: <http://www.schoyencollection.com/math.html>

PŘÍLOHA D - UKÁZKA ZÁZNAMŮ POMOCÍ UZLOVÉHO PÍSMA

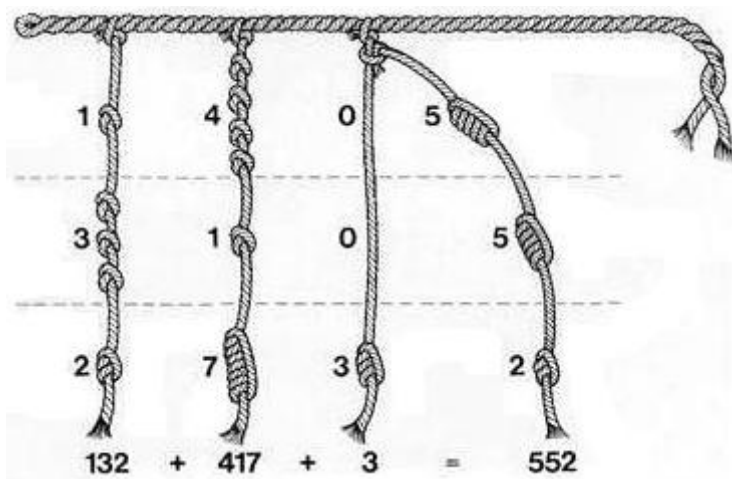
Obr. D1 - Ukázka kipu (Khipu Database Project)



Zdroj:

http://khipukamayuq.fas.harvard.edu/images/KhipuGallery/MiscAlbum/images/UR035_jpg.jpg

Obr. D2 - Způsob výpočtu při použití kipu



Zdroj: <http://www.incaglossary.org/appc.html>